

به نام خداوند جان و خرد



دو فصلنامه (علمی-پژوهشی)



حسابداری دولتی

سال دوم، شماره ۳، پاییز و زمستان ۱۳۹۴

صاحب امتیاز: دانشگاه پیام نور

مدیر مسئول: عزیز گرد

سر دبیر: علی رحمانی

مدیر اجرایی: کاوه پرندین

ویراستار: مهدی فاضلی

صفحه آرایی: ماهرخ حیدری دستجردی

پست الکترونیکی
gaa@pnu.ac.ir

نشانی الکترونیکی
http://gaa.journals.pnu.ac.ir

تلفن
۰۲۱۴۴۷۲۲۷۵۷

براساس اعلام دفتر سیاست‌گذاری و امور پژوهشی وزارت علوم، تحقیقات و فناوری
طی نامه شماره ۳/۱۸/۲۱۴۸۷۶ مورخ ۹۶/۹/۲۰ «دوفصلنامه حسابداری دولتی»
از شماره ۳ پاییز و زمستان ۹۴ دارای امتیاز علمی-پژوهشی می‌باشد.

آدرس پستی دبیرخانه

تهران، انتهای اتوبان شهید همت، شهرک شهید باقری،
بعد از شهرداری منطقه ۲۲، دانشگاه پیام نور استان تهران،
مرکز تهران غرب، ساختمان شماره یک، طبقه سوم، اتاق شماره ۵

اعضای هیأت تحریریه (به ترتیب حروف الفبا)

ردیف	عضو هیأت تحریریه	مؤسسات آموزشی و پژوهشی	درجه علمی	رشته
۱	موسی بزرگ اصل	دانشگاه علامه طباطبایی	استادیار	حسابداری
۲	حمید حقیقت	دانشگاه بین المللی امام خمینی(ره)	دانشیار	حسابداری
۳	ولی خدادادی	دانشگاه شهید چمران اهواز	دانشیار	حسابداری
۴	علی رحمانی	دانشگاه الزهرا	دانشیار	حسابداری
۵	جواد رضازاده	دانشگاه بین المللی امام خمینی(ره)	دانشیار	حسابداری
۶	محمد کاشانی پور	دانشگاه تهران	دانشیار	حسابداری
۷	غلامرضا کردستانی	دانشگاه بین المللی امام خمینی(ره)	دانشیار	حسابداری
۸	بیتا مشایخی	دانشگاه تهران	دانشیار	حسابداری
۹	سید محمود موسوی شیری	دانشگاه پیام نور مرکز مشهد	دانشیار	حسابداری
۱۰	ساسان مهرانی	دانشگاه تهران	دانشیار	حسابداری



همکاران علمی دو فصلنامه (داوران)

۱	جعفر باباجانی	دانشگاه علامه طباطبایی	استاد تمام	۱۰	حلیمه رحمانی	سازمان حسابرسی	پژوهشگر
۲	رضوان حجازی	دانشگاه الزهرا	استاد تمام	۱۱	آمنه خدیور	تربیت مدرس	استادیار
۳	بیتا مشایخی	دانشگاه تهران	دانشیار	۱۲	محمد نظری پور	دانشگاه کردستان	استادیار
۴	علی رحمانی	دانشگاه الزهرا	دانشیار	۱۳	مهدی مشکى	دانشگاه پیام نور	استادیار
۵	ولی خدادادی	دانشگاه شهید چمران اهواز	دانشیار	۱۴	فرشید خیرالهی	دانشگاه رازی کرمانشاه	استادیار
۶	زهره حاجیها	دانشگاه آزاد تهران شرق	استادیار	۱۵	رویا دارابی	دانشگاه آزاد تهران جنوب	استادیار
۷	حسین جباری	دانشگاه آزاد فیروزکوه	استادیار	۱۶	علی محمد قنبری	دانشگاه صنعت نفت	استاد یار
۸	نهایه حیاتی	دانشگاه الزهرا	استادیار	۱۷	نرگس سرلک	دانشگاه قم	استادیار
۹	سید حسن صالح نژاد	دانشگاه پیام نور	استادیار				

باسمه تعالی

شرایط پذیرش مقاله و چگونگی ارسال آن

مقاله‌های ارسالی بایستی در محورهای:

(۱) گزارشگری مالی در بخش عمومی؛

(۲) بودجه‌ریزی و ارزیابی عملکرد در بخش عمومی؛

(۳) مدیریت هزینه و فن‌آوری اطلاعات در بخش عمومی؛

(۴) استانداردها و قوانین موضوعه در بخش عمومی؛

(۵) ارزیابی و نظارت و کنترل‌های مالی در بخش عمومی‌باشد.

مقاله‌های ارسال شده پس از داوری تخصصی و در صورت تأیید هیأت تحریریه، به‌چاپ می‌رسد. از کلیه اساتید و پژوهشگران گرامی که مقاله‌های خود را برای چاپ به این دو فصلنامه ارسال می‌کنند، تقاضا می‌شود در تنظیم مقاله به موارد زیر توجه فرمایند:

تنظیمات کلی

محیط نرم‌افزاری Word 2007 به بالا و اندازه صفحه A4

ساختار مقاله

۱. **صفحه جلد مقاله:** این صفحه باید شامل موارد زیر باشد:

- عنوان کامل مقاله؛

- نام نویسنده یا نویسندگان (نام نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، با علامت ستاره مشخص شود)؛

- رتبه علمی و نام مؤسسه یا دانشگاه یا محل اشتغال (به صورت فارسی و انگلیسی)؛

- نشانی کامل نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، شامل: نشانی پستی، شماره تلفن، نامبر؛

- نشانی پست الکترونیک (برای تمام نویسندگان)؛

- در ذکر نام نویسنده‌ها از القاب و عناوین استفاده نشود و فقط رتبه علمی و محل خدمت درج شود.

۲. **صفحه اول مقاله:** عنوان و چکیده مقاله به زبان فارسی

- چکیده در چهار پاراگراف شامل موضوع و هدف مقاله، روش پژوهش، یافته‌های پژوهش، نتیجه‌گیری و اصالت و افزودن آن به دانش (در مجموع حداکثر ۱۶۵ کلمه)؛

- واژه‌های کلیدی (حداکثر پنج واژه)؛

- کد طبقه‌بندی موضوعی: این کدگذاری برای طبقه‌بندی موضوعی در ادبیات اقتصادی طراحی شده است و جزئیات نحوه استفاده از آن در پایگاه اینترنتی <http://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> و همچنین فایل PDF آن در سایت مجله قسمت راهنمای نویسندگان قابل دسترسی است؛

۳. **متن مقاله:** باید دربردارنده بخش‌های زیر باشد:

- مقدمه (چند پاراگراف شامل بیان مسأله، مبانی نظری، هدف، اهمیت و ضرورت آن)؛

- مروری بر پیشینه؛

- تدوین فرضیه‌های پژوهش؛

- روش پژوهش (شامل: روش پژوهش، ابزار گردآوری اطلاعات، فنون تجزیه و تحلیل و مدل آزمون فرضیه‌ها، تعریف متغیرهای مورد مطالعه و تعریف عملیاتی آن‌ها (می‌تواند در همان بخش مدل‌های آزمون فرضیه ارائه شود و در این صورت نیازی به تکرار ندارد) جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری)؛

- یافته‌های پژوهش (شامل: ارائه یافته‌ها، مقایسه آن با یافته‌های پژوهش‌های مذکور در پیشینه و تفسیر انطباق یا ناسازگاری یافته‌ها با پژوهش‌ها و نظریه‌ها)؛

- بحث و نتیجه‌گیری (شامل: خلاصه مسأله، ارائه خلاصه نتایج و نتیجه‌گیری کلی و ارائه پیشنهادها بر مبنای نتایج (توصیه‌های

سیاستی صرفاً در تحقیقات کاربردی ضرورت دارد) و در صورت لزوم پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی با توجه به محدودیت‌های پژوهش یا چگونگی توسعه پژوهش حاضر):

- منابع؛

- چکیده انگلیسی (که باید ترجمه مفهوم و روانی از چکیده فارسی باشد).

۳-۱. **متن مقاله:** در متن فارسی تمامی اعداد به فارسی باشند.

۳-۲. **ارجاع‌های درون متنی:** به منظور ارجاع‌های درون متنی چه نویسنده داخلی و چه خارجی باشد باید به صورت فارسی

نوشته و از روش APA (ای.پی.ای) استفاده شود؛ به این ترتیب که:

- نام خانوادگی (سال انتشار). چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود از ویرگول (،) و چنانچه تعداد منابع مورد استناد بیش

از یک عدد بود از نقطه ویرگول (؛) به منظور جداسازی استفاده شود.

- هر منبعی که در متن مقاله به آن اشاره می‌شود، باید اطلاعات کامل آن در فهرست منابع درج شود و به غیر از این منابع، منبع

دیگری در فهرست منابع پایانی درج نشود.

در صورت نیاز به توضیحات لازم درباره اصطلاح‌ها و یا ذکر معادل‌های انگلیسی واژه‌های درون متنی از پی‌نوشت استفاده شود.

۳-۳. **نمودارها و جدول‌ها:** بهتر است نمودارها و جدول‌ها، در داخل متن و پس از جایی که به آن‌ها اشاره شده، درج شوند. داخل

جدول‌ها باید به فارسی نوشته شود و از نقطه به جای ممیز استفاده گردد.

۳-۴. **فرمول‌ها:** به صورت صحیح تایپ شود.

۳-۵. **پی‌نوشت‌ها:** شماره‌گذاری پی‌نوشت‌ها در متن با استفاده از حالت X^2 به صورت توان روی کلمات باشد و بدون استفاده از

تکنیک Footnote یا EndNote در Word درج شود.

۳-۶. **منابع:** برای تنظیم فهرست منابع، از روش ارجاع APA (ای.پی.ای) استفاده می‌شود؛ به این ترتیب که ابتدا منابع فارسی و

پس از آن منابع انگلیسی، به ترتیب حروف الفبا می‌آیند.

۳-۷. **چکیده انگلیسی:** چکیده انگلیسی باید ترجمه مفهوم و روانی از چکیده فارسی باشد.

۴. **اندازه قلم:** قلم مورد استفاده و اندازه قلم در هر یک از بخش‌های متن مقاله به شرح زیر است:

عنوان مقاله فارسی	قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۳
نام نویسندگان فارسی	قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۰، به صورت پررنگ (Bold)، وسط چین
عنوان و سمت نویسندگان فارسی متن چکیده	قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۰
مقاله فارسی متن نمودارها و جداول منابع فارسی	قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۲

عنوان مقاله انگلیسی	قلم Times New Roman، اندازه قلم ۱۳
نام نویسندگان انگلیسی	قلم Times New Roman، اندازه قلم ۱۰، به صورت پررنگ (Bold)، وسط چین
عنوان و سمت نویسندگان انگلیسی متن چکیده انگلیسی	قلم Times New Roman، اندازه قلم ۱۰
منابع انگلیسی	قلم Times New Roman، اندازه قلم ۱۲

مطالعه تطبیقی بودجه‌بندی عملکرد در ایران و کشورهای توسعه‌یافته (مطالعه موردی: کشور کانادا) / ۷

جعفر باباجانی، سهراب استا

راستی‌آزمایی تعرفه‌های مصوب خدمات درمانی در مقایسه با بهای تمام‌شده این خدمات در دانشگاه علوم پزشکی استان قم با رویکرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) / ۱۷

نرگس سرلک، علی محمد قنبری، زهره محرری

بررسی تأثیر خصوصی‌سازی بر عملکرد مالی و عملیاتی شرکت‌های دولتی خصوصی‌سازی شده پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران / ۳۱

جمال بحری ثالث، احمد فتحی عبدالهی، غلامرضا کرمی

تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور / ۴۱

احمد خدای پور، روح اله کفاش پور

رابطه استفاده از رویه‌های نوین حسابداری و ایجاد انگیزش و بهبود رضایت ذینفعان خدمات عمومی در شهرداری‌های تهران / ۵۳

زهره حاجیپها، کرامت امیرطاهری

تدوین مدلی برای راهبری دانشگاهی / ۵۹

سید علی حسینی، علی رحمانی، مرضیه کمرئی

بررسی ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (مبتنی بر مفهوم مسؤلیت پاسخگویی) در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای / ۷۱

ابومسلم اسدی، میثم جعفری‌پور

بررسی تطبیقی رویکردهای تسهیم هزینه در محاسبه بهای تمام‌شده خدمات بخش رادیولوژی بیمارستان اردیبهشت شیراز به روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت / ۸۳

حسین خشنود خانکهدانی، کاوه پرندین

ارزیابی سازگاری محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با عنوان اصل حساب‌های مستقل، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران / ۹۳

ناصر حیدریان، عادل فاطمی، عزیز گرد

مطالعه تطبیقی بودجه‌بندی عملکرد در ایران و کشورهای توسعه یافته (مطالعه موردی: کشور کانادا)

جعفر باباجانی^۱، *سهراب استا^۲

۱. استاد گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، عضو هیأت علمی دانشگاه ایلام.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۸/۳۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۶/۱

A Comparative Study of Performance-Based Budgeting in Iran and Developed Countries (A case study of: Canada)

J. Babajani¹, S. Osta^{2*}

1. Professor of Accounting, Allameh Tabatabai University, Iran.

2. PhD. Student, Member of the Scientific Board of Accounting Ilam University, Iran.

Received: 2015/8/23

Accepted: 2015/11/21

Abstract

Due to the numerous environmental complications and the existence of numerous factors affecting managers' decision making and the necessity of reductions in the government's current expenses, the issue of efficiency has become the primary focus of organizations and based on the fourth development plan, performance-based budgeting has attracted the attention of governments and organizations. In performance-based budgeting, classifying operations is done so that goals are specified more clearly, the budgeting evaluation is easier and is related to its cost analysis and output is paid adequate attention to. The main goal of performance-based budgeting is the modification of public sector's management and increasing the efficiency of its costs. This study is presented in three main parts. The first part presents the theoretical underpinnings and the literature of performance-based budgeting. The second part deals with the notion of performance-based budgeting in countries such as Canada and Iran. The third chapter then presents measures taken in relation to performance-based assessment and suggestions for its implementation.

چکیده

امروزه به دلیل پیچیدگی‌های فزاینده محیطی و وجود متغیرهای بی‌شمار و مؤثر در فرایند تصمیم‌گیری مدیران و نیاز به کاهش هزینه‌های جاری دولت، موضوع افزایش بهره‌وری، کانون توجه کلیه سازمان‌های دولتی قرار گرفته و بنابر قانون برنامه چهارم توسعه، بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به شدت مورد توجه دولت و سایر سازمان‌ها قرار گرفته است. در بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد طبقه‌بندی عملیات به نحوی است که هدف‌ها شفاف‌تر بیان می‌شوند، ارزیابی بودجه آسان‌تر بوده و در روش هزینه‌یابی آن ارتباط بین داده و ستانده مورد توجه قرار می‌گیرد. مهم‌ترین هدف نظام بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، اصلاح نظام مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است. این مطالعه در سه بخش کلی ارائه شده است: بخش اول، مبانی نظری بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و پیشینه پژوهش را بیان می‌کند. در بخش دوم، مفهوم بودجه‌بندی عملکرد و همچنین بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به ترتیب در کشور کانادا و ایران ارائه می‌شود و در بخش سوم، اقدامات انجام شده در خصوص بودجه‌بندی عملکرد و پیشنهاد در خصوص اجرای آن ارائه می‌شود.

Keywords: Performance-Based Budgeting, Barriers, Canada.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، موانع به‌کارگیری، کانادا.

JEL Classification: M48, M14

طبقه‌بندی موضوعی: M14, M48

مقدمه

واژه بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد برای اولین بار در دولت مرکزی آمریکا در حدود ۵۵ سال قبل به کار گرفته شد. کشورهای دیگری نیز این نوع بودجه‌بندی را برگزیده‌اند اما الگوی مورد استفاده میان کشورهای جهان یکسان نیست بودجه‌بندی عملیاتی فرایند پیچیده‌ای است که اجرای آن چند سال به طول می‌انجامد. در ایران از سال ۱۳۸۵ مرحله اول آن به اجرا درآمد که هدف از اجرای مرحله اول شفاف‌سازی بود. در مرحله دوم هدف "ارتقای بهره‌وری" خواهد بود و در مرحله سوم نیز "افزایش اثربخشی فعالیت‌ها" در دستور کار قرار خواهد گرفت. بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد تأثیر بسزایی در کارایی و اثربخشی اعتبارات خواهد داشت به طوری که ارتباط کاملاً شفاف و روشنی بین نتایج عملکرد و اعتبارات هزینه شده برقرار خواهد گردید و این موجب می‌گردد اعتبارات به صورت هدفمند به فعالیت‌های هر سازمان اختصاص یابد و امکان پایش عملیاتی و انتظار دسترسی به نتایج هزینه‌ها را فراهم می‌سازد.

در ایران مرحله اول اجرای بودجه‌ریزی عملکرد در قالب تعریف مجدد برنامه‌ها و فعالیت‌ها، تعیین شاخص‌های عملکرد و تعیین هزینه واحد، در بودجه سال ۱۳۸۵ به اجرا درآمد.

در شروع مرحله دوم به استناد الزام قانونی مندرج در ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم، تمامی دستگاه‌های اجرایی موظفند، به منظور افزایش کارایی و بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول به جای کنترل مراحل انجام کار و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود، قیمت تمام شده آن دسته از فعالیت‌ها و خدماتی که قابلیت تعیین قیمت تمام شده را دارند پس از تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور یا استان با اعطای اختیارات لازم به مدیران ذی‌ربط اجرا نمایند (قادری، ۱۳۸۵).

در این مطالعه نحوه اجرای بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در ایران و کانادا مورد مقایسه قرار می‌گیرد، که به شرح زیر سازمان یافته است:

۱. مبانی نظری بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و پیشینه پژوهش،
۲. مفهوم بودجه‌بندی عملکرد،
۳. بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در کشور کانادا،
۴. بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در ایران و موانع اجرای آن،
۵. نتیجه‌گیری حاصل از مطالعه موردی کشور کانادا.

مبانی نظری بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و

پیشینه پژوهش

مهم‌ترین ویژگی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، تلفیق

اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی مناسب است به عبارت دیگر عملکرد خوب مورد تشویق قرار می‌گیرد و عملکرد نامطلوب تنبیه می‌شود لذا برای تحقق این امر لازم است شاخص‌های عملکرد مشخص شده و به گونه‌ای که قابل عملیاتی شدن از سوی مدیران باشد، تعریف گردند. به عبارتی می‌توان گفت بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد فرایندی است که با تأکید بر فعالیت‌ها و برنامه‌ها و مدیریت عملکرد این امکان را فراهم می‌سازد که تصمیم برای تخصیص یا عدم تخصیص اعتبارات تا حدود زیادی بر اساس کارایی و اثربخشی خدمات ارائه شده صورت بگیرد بدان معنا که میزان مشخصی از اعتبارات هزینه شده در هر برنامه بایستی مجموعه‌ای معین از هدف‌ها را محقق سازد.

نظام بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد حول دو محور "ارتباط بین شاخص عملکرد و ارزیابی" و "ارتباط بین بودجه و نتایج" می‌چرخد که در چارچوب آن، بخش‌های مختلف اداری بر اساس استانداردهای مشخص با عنوان شاخص‌های عملکرد پاسخگو هستند و مدیران در تعیین بهترین شیوه نیل به نتایج، از اختیار عمل بیشتری برخوردارند (قدیم پور، ۱۳۸۸).

در ایران مدیریت بخش اعظمی از منابع اقتصادی به عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در وضعیت مردم آثار اساسی دارد و مدیران بخش دولتی در این میان نقش بسیار مهمی را در ترکیب منابع برای تحقق اهداف سازمانی و دولتی بر عهده دارند و در راستای عملکرد خود باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند (باباجانی، ۱۳۸۷).

لازمه این پاسخگویی استفاده از ابزارهایی می‌باشد که کارایی عملیات دستگاه‌های دولتی را بالا برده و منجر به اثر بخشی بهتر منابع مصرف شده گردد. از مهم‌ترین ابزارهایی که می‌تواند مدیران را در این بخش یاری نماید استفاده از نظام بودجه‌بندی عملیاتی به عنوان ابزاری نتیجه‌گرا است که سعی در ایجاد پیوند میان منابع مصرف شده به نتایج حاصله مطلوب دارد (اسعدی، ۱۳۸۶).

در این بودجه‌بندی، عوامل صرفه‌جویی و اثربخشی را به ابعاد سنتی بودجه‌بندی اضافه می‌کند و همچنین بین کارایی و اثربخشی تمایز قائل می‌شود. در کارایی، استفاده مفید از منابع مورد نظر است در حالیکه اثر بخشی با عملکرد مرتبط است. در این بودجه‌بندی طبقه‌بندی عملیاتی به نحوی است که هدف‌ها شفاف‌تر تبیین می‌شوند، ارزیابی بودجه ساده‌تر انجام می‌پذیرد و در روش هزینه‌بندی آن ارتباط بین داده و ستانده مورد توجه قرار می‌گیرد. مهم‌ترین هدف این بودجه‌بندی

موفقیت اصلاحاتی از قبیل بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد مستلزم تغییر ساختار سازمانی و کل فرهنگ بودجه‌بندی هستند.

کردیچه (۱۳۸۵)، در مطالعه خود در ۳ بخش بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد را مورد بررسی قرار داده است. در بخش اول به تعاریف و واژه‌های مهم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد پرداخته و سپس در بخش دوم مبانی و اصول بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد تشریح شده، در بخش سوم نیز کاربرد نظام بودجه‌بندی عملکرد در ایران ارائه داده شده است.

فضلی و همکاران (۱۳۹۰)، به بررسی و رتبه‌بندی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راه کارهای لازم جهت کاهش موانع پرداختند. آن‌ها شاخص‌های تأثیرگذار در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی از قبیل عوامل محیطی، فنی و فرایندی و انسانی و رتبه‌بندی آن‌ها را از طریق پرسشنامه مورد آزمون قرار دادند. یافته‌های این مطالعه بیانگر وجود رابطه بین عوامل مدیریتی بود.

ملکی و همکاران (۱۳۸۸)، به مطالعه تطبیقی سنجش نمودار سازمانی در ایران و کشورهای توسعه یافته پرداختند. یافته‌های پژوهش بیانگر استفاده کشورهای توسعه یافته از معیارهای عملکرد مناسب، مدل‌های ارزیابی عملکرد و بهره‌وری از نتایج سنجش عملکرد و در تصمیم‌گیری بودجه‌ای می‌باشد.

طلایی زواره (۱۳۸۹)، به بررسی استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی وزارت آموزش و پرورش پرداخت، نتایج این پژوهش با شناسایی برون داده‌های دفتر برنامه‌ریزی و تألیف کتاب‌های درسی عمومی و نظری، قیمت‌تمام‌شده را محاسبه کرده است.

توکلی و اعتمادی (۱۳۸۶)، به بررسی رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی عملکرد مدیران و اثر اطلاعات مرتبط با شغل در شرکت‌های اصلی زیر مجموعه وزارت نفت پرداختند. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که مشارکت در بودجه‌بندی نقش قابل توجهی در دسترسی مدیران به اطلاعات مرتبط با شغل دارد و منجر به بهبود عملکرد آن‌ها می‌شود.

ابراهیمی‌قزانی و همکاران (۱۳۹۱)، به بررسی الزامات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پرداختند، آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که پیاده‌سازی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به الزامات خاصی نیاز دارد که در صورت فراهم نبودن الزامات مذکور همواره احتمال شکست در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد وجود دارد.

محمدی و کریمی (۱۳۹۱)، به بررسی موانع اجرای

اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است (قادری، ۱۳۸۵).

ویژگی اساسی این اصلاح عبارت‌اند از:

- ارزیابی پاسخگویی مسؤولان و مدیران دستگاه‌های اجرایی بر اساس معیار دستاوردهای فعالیت‌های آنان، تضمین و تحکیم پاسخگویی از طریق انعقاد قرارداد و مبادله موافقت‌نامه بین مدیران و مسؤولان دستگاه‌های اجرایی،

- دادن اختیار لازم به مدیران در انتخاب نهاده‌های لازم برای تولید محصول یا ارائه خدمت،

- ارزیابی مستمر عملکرد مدیران و مبنای قرار دادن نتایج عملکرد به عنوان یکی از معیارهای تخصیص.

سایر اهداف دیگری که می‌توان برای بودجه‌بندی عملکرد بیان کرد عبارت‌اند از:

- تخصیص منابع و اعتبارات بر مبنای عملکرد، تعیین نتایج سنجش‌پذیر و مورد انتظار از تخصیص اعتبار، امکان نظارت مؤثر بر اجرای بودجه، امکان پاسخگویی بر مبنای اصول و عملکرد، بهبود روابط با مردم از طریق انتشار اطلاعات صریح و روشن در باره برنامه‌های عمومی.

- برای این که بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، به اهداف خود دست یابد لازم است تا ملاحظاتی هنگام اجرای آن لحاظ شود. به بیان دیگر پیاده‌سازی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد به الزامات خاصی نیاز دارد که در صورت فراهم نبودن این الزامات همواره احتمال شکست در پیاده‌سازی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد وجود دارد. این پیاده‌سازی ممکن است با مشکلاتی به شرح زیر مواجه شود:

- فقدان رهبری و تعهد در سراسر سازمان،
- عدم استمرار در تمرکز اصلاحات در کل سازمان،
- عدم وجود منابع کافی از قبیل زمان،
- پول و پرسنل برای پیاده‌سازی تلاش‌های اصلاحی،
- فقدان روابی و پایایی اندازه‌گیری‌ها،
- فقدان مشوق‌ها و تنبیه‌ها به ترتیب برای به‌کارگیری و عدم به‌کارگیری اصلاحات.

به طور کلی برای پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملکرد، دولت نیاز به اطلاعات و تخصص دارد تا فعالیت‌ها و ستانده‌ها را به واحدهای استاندارد تجزیه نماید، سپس باید هزینه‌ها را به این واحدها اختصاص دهد و ظرفیت اندازه‌گیری نتایجی را که هر واحد ایجاد نموده است، به دست آورد.

مهم‌ترین الزامی که در این بودجه‌بندی بر آن تأکید می‌شود، تعهد به توسعه مستمر معیارهای عملکرد و تمایل به بازنگری در سیستم‌های بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد با توجه به برنامه‌ریزی استراتژیک و فعالیت‌های به‌گزینی است.

گزارش‌دهی در دستگاه‌های دولتی کشور بحرین پرداخت. نتایج این پژوهش نشان داد که بودجه‌بندی مهم‌ترین مؤلفه سیستم حسابداری در دولت است که بر مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده می‌باشد.

ناتالی و مارگینسون^۳ (۲۰۱۰)، به بررسی انطباق انعطاف‌پذیری بودجه با کنترل بودجه‌ای آن‌ها به نقش بودجه‌بندی در شرایط عدم اطمینان و انعطاف‌پذیری مدیریت با شرایط مذکور پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که روش بودجه‌بندی یکپارچه برای تشریح راه‌هایی که در آن یک سازمان در صدد انطباق با اهداف متناقض مواجه است، بکار گرفته می‌شود.

مفهوم بودجه‌بندی عملکرد

طراحی اولیه بودجه‌بندی عملکرد در ایالات متحده آمریکا و در دهه ۱۹۵۰ ارائه شد و در ادامه، رطی دو دهه ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰، مورد استقبال کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه قرار گرفت (تاندلبرگ^۴، ۲۰۰۹).

از آغاز، بودجه‌بندی عملکرد به عنوان یک ابداع و نوآوری به منظور تحول در نظام بودجه‌بندی معرفی شد. این نوع بودجه‌بندی در وهله اول، نتایج را کانون توجه می‌داند، در حالی که بودجه‌بندی ورودی محور (سنتی) بر سطوح افزایشی تأمین مالی متمرکز است (دولت آلبرتا^۵، ۱۹۹۸).

بودجه‌بندی عملکرد از اصطلاحاتی مانند وظیفه، هدف و مقصد برای تشریح دلایل خروج پول استفاده می‌کند. این راهی برای دستیابی به مقاصد خاص مبتنی بر اهداف برنامه و نتایج اندازه‌گیری شده است. کلید درک بودجه‌بندی عملکرد در بطن عبارت "نتیجه"^۶ نهفته است (یانگ^۷، ۲۰۰۳).

با این رویه، کل چارچوب برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی، مبتنی بر نتیجه خواهد بود. مطابق تعریف جامع‌تری که توسط سیگال و سومرز^۸ (۲۰۰۲) ارائه شده است، بودجه‌بندی عملکرد حاوی سه عنصر نتیجه (پیامد نهایی)، راهبرد (راه‌های مختلف برای دستیابی به پیامد نهایی)، و فعالیت یا خروجی‌ها (مواردی که برای دستیابی به پیامدهای نهایی انجام می‌شود) است. علاوه بر این، سیگال و سومرز به این نکته پی بردند که در این چارچوب رابطه‌ای بین استدلال‌های زیربنایی انجام فعالیت‌ها و نتایج نهایی حاصل از آن‌ها برقرار است. بر مبنای

بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دولتی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که عدم استفاده از سیستم بهای تمام‌شده و عدم وجود قوانین و مقررات الزام‌آور در استقرار و به‌کارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم وجود فرهنگ پاسخگویی در بین مدیران شرکت‌ها و عدم وجود نظام ارزیابی مبتنی بر عملکرد در بین مدیران شرکت‌های دولتی، از موانع استقرار سیستم بودجه‌بندی عملیاتی در شرکت‌های دولتی می‌باشد.

عباسی و همکاران (۱۳۹۱)، به بررسی زیر ساخت‌های فناوری اطلاعات برای استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پرداختند، نتایج پژوهش حاکی از اینکه هر چقدر زیر ساخت‌های فناوری اطلاعات توسعه یابد، میزان فرایند استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد میسرتر می‌شود.

محمودی (۱۳۸۶)، در پژوهشی تحت عنوان "مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راهکارهای لازم برای کاهش موانع" نشان داد که علت موانع و مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی شامل: عوامل محیطی ۲۷ درصد و عوامل فنی ۳۹ درصد و عامل انسانی ۳۱ درصد می‌باشد.

اسعدی (۱۳۸۶)، به شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه پرداخت. نتیجه پژوهش وی نشان داد که توانایی کمی و کیفی در گمرک به عنوان مانع اصلی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی نگردید اما عدم توانایی کافی در ارزیابی عملکرد، عدم توانایی فنی، عدم وجود اختیارات رویه‌ای لازم، عدم وجود اختیارات سازمانی به عنوان موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در گمرک ایران شناسایی شدند.

قدیم پور (۱۳۸۸)، نشان داد که هدف اصلی از استقرار سیستم بودجه‌بندی عملیاتی بهبود مسؤولیت پاسخگویی برنامه‌ای در برابر فرایند بودجه و تخصیص آن است. بودجه‌ریزی عملیاتی ابزار ارزشمند برای ایجاد درک بنیادی و اساسی از تلفیق میان منابع بکار گرفته شده و عملکرد ایجاد شده است.

جردن و هاگبارت^۱ (۲۰۰۵)، به بررسی میزان اهمیت مسؤولیت پاسخگویی و همچنین تحقق مناسب آن با اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد پرداختند. نتایج نشان داد که پاسخ‌دهندگان، اهداف دولت از اجرای سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد را، بهبود مسؤولیت پاسخگویی برنامه‌ای دانسته‌اند.

سایل رامدحان^۲ (۲۰۰۲)، به بررسی بودجه‌بندی و اقدامات

3. Natalie & Marginson
4. Tandberg
5. Alberta Government
6. Result
7. Young
8. Segal & Summers

1. Jordan & Hockbart
2. Sayel Ramadhan

وجود ندارد.

بودجه‌بندی عملکرد مستقیم^{۱۲}

این نوع بودجه‌بندی حاوی تخصیص منابع بر مبنای نتایج عملکرد است. این نوع از بودجه‌بندی عملکرد به ندرت مورد استفاده قرار گرفته است.

جدول ۱ ویژگی‌های هریک از انواع بودجه‌بندی‌های عملکرد فوق را به صورت خلاصه ارائه می‌نماید.

بر مبنای مطالعه سال ۲۰۰۷ سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه، رویکردهای اجرای بودجه‌بندی عملکرد نیز از سه منظر زیر قابل طبقه‌بندی هستند:

از دیدگاه بازبزرگ اصلی اجرا: از این زاویه رویکردهای

اجرا به دو رویکرد بالا به پایین^{۱۳} و پایین به بالا^{۱۴} تقسیم می‌شوند. روش بالا به پایین رویکردی متمرکز است و یک دستگاه اجرایی مرکزی (مانند وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان برنامه و بودجه) وظایف تدوین، اجرا و نظارت بر اجرای اصلاحات را بر عهده می‌گیرد. در مقابل، روش پایین به بالا رویکردی غیرمتمرکز بوده و هر دستگاه اجرایی به صورت مجزا و مستقل نقش اصلی را در اجرای اصلاحات ایفا می‌نماید.

از دیدگاه گستره تحت پوشش: با تمرکز بر محدوده

دستگاه‌های اجرایی مشمول اصلاحات، رویکردهای اجرا به دو گروه جامع^{۱۵} و ناقص^{۱۶} قسمت می‌شوند. در روش جامع، تمام دستگاه‌های اجرایی ملزم به تدوین اطلاعات عملکرد هستند. در مقابل رویکرد جامع، روش ناقص قرار دارد که بر مبنای آن

جدول ۱. ویژگی انواع بودجه‌بندی عملکرد

نوع	رابطه بین اطلاعات عملکرد و تأمین مالی	عملکرد آینده یا گذشته	هدف اصلی در فرایند بودجه
نمایشی	بدون ارتباط	هر دو مورد	پاسخگویی
با اطلاع از عملکرد	رابطه ضعیف و غیرمستقیم	هر دو مورد	برنامه‌ریزی و پاسخگویی
مستقیم	رابطه قوی و مستقیم	عملکرد گذشته	تخصیص منابع و پاسخگویی

12. Direct/Formula Performance Budgeting
13. Top-down
14. Bottom-up
15. Comprehensive
16. Partial

این چارچوب، درک اینکه چه فعالیت‌هایی در قالب دستیابی به نتایج ثمربخش خواهد بود، امکان‌پذیر است.

سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه بودجه‌بندی عملکرد را نوعی بودجه‌بندی تعریف کرده که منابع تخصیص‌یافته را به نتایج قابل اندازه‌گیری مرتبط می‌نماید. بر مبنای این تعریف، مدل‌ها و رویکردهای مختلفی را می‌توان زیر چتر عنوان بودجه‌بندی عملکرد پوشش داد. سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه با در نظر گرفتن این تعریف به عنوان یک نقطه شروع، انواع بودجه‌بندی عملکرد را بر مبنای استفاده از اطلاعات عملکرد در فرایند بودجه به سه گروه تقسیم کرده است (سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه، ۲۰۰۷).

بودجه‌بندی عملکرد نمایشی^{۱۷}

اطلاعات عملکرد تنها در اسناد بودجه یا سایر اسناد به نمایش گذاشته شده و هیچ نقشی را در زمینه اتخاذ تصمیمات مرتبط با تخصیص منابع ایفا نمی‌کند.

بودجه‌بندی با اطلاع از عملکرد^{۱۸}

در این نوع بودجه‌بندی، منابع به اطلاعات عملکرد به روشی غیرمستقیم مرتبط می‌گردد. وجود رابطه غیرمستقیم بر این موضوع دلالت دارد که اطلاعات عملکرد به صورت سیستماتیک و منظم تنها برای هدف اطلاع‌رسانی در اتخاذ تصمیمات بودجه‌ای مورد استفاده قرار می‌گیرند. اطلاعات عملکرد در این نوع بودجه‌بندی با اهمیت است، اما الزاماً مبلغ منابع تخصیص یافته را تعیین نمی‌کند. علاوه بر این، هیچ رابطه مکانیکی بین اطلاعات عملکرد و تأمین منابع مالی

منبع: سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (۲۰۰۷)

9. OECD
10. Presentational Performance Budgeting
11. Performance-Informed Budgeting

تنها تعدادی از دستگاه‌های اجرایی اقدام به اجرای اصلاحات می‌نمایند.

از دیدگاه مدت زمان اجرا: دو رویکرد تدریجی^{۱۷} و آئی^{۱۸} از دیدگاه مدت زمان اجرا از یکدیگر متمایز می‌شوند. در رویکرد تدریجی، اجرای اصلاحات به صورت گام به گام انجام می‌شود. در مقابل، رویکرد آئی قرار دارد که تعدادی از اصلاحات جامع را به صورت همزمان و بدون در نظر گرفتن بازه زمانی طولانی مدت اجرا می‌نماید.

انتخاب هر یک از رویکردهای فوق با توجه به شرایط هر کشور همواره به عنوان یک چالش محسوب می‌شود. اما این تنها چالش پیش روی اجرای اصلاحات بودجه‌بندی عملکرد نیست. بر مبنای مطالعات انجام شده توسط نهادهای بین‌المللی نظیر بانک جهانی و سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه، کشورها در مراحل مختلف تدوین و اجرای بودجه‌بندی عملکرد از رویه‌ها و ابزارهای مختلفی استفاده کرده‌اند. بنابراین، اغلب کشورها با چالش‌های زیر نیز در زمینه اجرای بودجه‌بندی عملکرد مواجه هستند:

- آیا بودجه‌بندی عملکرد باید به عنوان بخشی از اصلاحات مالی گسترده‌تر اجرا شود یا به تنهایی مورد توجه قرار گیرد؟

- آیا اصلاحات بودجه‌بندی عملکرد باید به تصویب قانونی رسیده و الزامی شود؟

- مناسب‌ترین رویکرد اجرای بودجه‌بندی عملکرد چیست؟

- مناسب‌ترین رویکرد یکپارچه‌سازی اطلاعات عملکرد و فرایند بودجه چیست؟

- باید از چه مکانیزم‌های ایجاد انگیزه برای بهبود عملکرد استفاده کرد؟

مطالعه تجربیات کشورهای مختلف در زمینه اجرای بودجه‌بندی عملکرد و پاسخ دولتمردان این کشورها به سؤالات فوق می‌تواند حاوی درس‌هایی برای سایر کشورهای علاقه‌مند به اجرای بودجه‌بندی عملکرد باشد. با توجه به شرایط خاص کشور کانادا در زمینه اجرای بودجه‌بندی عملکرد که در ادامه به تفصیل تشریح می‌شود، مطالعه تجربیات این کشور نیز خالی از لطف نخواهد بود.

بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در کانادا

در کانادا نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از دهه

۱۹۶۰ آغاز شد. در این دهه توجه بیشتر معطوف به مرتبط ساختن مخارج به نتایج و محصولات بود. در دهه ۱۹۷۰، ارزیابی و اثربخشی برنامه‌ها را در دستور کار خود قرار داد.

از سال ۱۹۹۸ نظام تشویق و تنبیه برقرار شده و مدیرانی که به نتایج مورد انتظار رسیده‌اند مورد تشویق قرار گرفته‌اند. به طور کلی بین ۱۰ تا ۲۵ درصد از حقوق مسؤولین اجرای برنامه‌ها وابسته به تحقق و دستیابی به عملکرد و نتایج از پیش تعیین شده بوده است. خزانه‌داری چارچوب مدیریتی خاصی برای مدیران مالی تعیین و ابلاغ کرده است. مدرسه خدمات عمومی کانادا دوره‌های متعددی برای آموزش بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد برگزار کرده است. از سال ۲۰۰۳ چارچوب خاصی تحت عنوان "پاسخگویی مدیران" تهیه و ارایه شده است. در این چارچوب مسؤولیت‌ها و انتظارات از دستگاه‌های اجرایی مختلف در زمینه عملکرد و نتایج برای معاونین دستگاه‌های مزبور مشخص شده است. همه ساله دبیر هیأت خزانه‌داری چگونگی عملکرد شاخص‌های هر دستگاه را با معاونت‌های ذی‌ربط بررسی و گزارش می‌نماید. دولت تاکید زیادی بر مرتبط ساختن مخارج با نتایج در امر برنامه‌ریزی، گزارش‌دهی داخلی و گزارش به مجلس دارد.

موانع اصلی موجود در سر راه توسعه بیشتر نظام

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در کانادا

- مرتبط ساختن اجرای سیاست‌ها و نتایج بدست آمده اندازه‌گیری معنی‌دار نتایج براساس یک شاخص واحد بودجه یکساله انجام می‌گیرد در حالی که نتایج آن ممکن است بیش از یک سال بدست آید.

- نتایج ممکن است حاصل از یک فعالیت دولت نباشند و چند فعالیت منجر به یک نتیجه واحد شود.

- عدم توازن در ارایه گزارشات مالی به دلیل طبیعت نظام پارلمانی و گرایش دستگاه‌ها به گزارش عملکردهای مطلوب و عدم گزارش مشکلات می‌گردد.

درس‌های مهم حاصل از اجرای نظام در کانادا

با نشستن و بحث کردن راه به جایی برده نخواهد شد. تا زمانی که کار شروع نشده است، دستگاه‌های اجرایی تعهد دولت نسبت به اجرای نظام را باور نمی‌کنند. نباید انتظار داشت از همان اول نظام کامل و بدون نقص اجرا شود. حداقل بین ۵ تا ۶ سال تلاش مستمر تمامی بدنه دولت برای اجرای نسبتاً کامل نظام مورد نیاز است. همواره موانعی بر سر کار وجود دارد یا به وجود خواهد آمد که باید به تدریج مرتفع و

17. Incremental

18. Big-Bang

از سر راه برداشته شود.

نهایی را در مورد طرح مالی اتخاذ می‌کنند.

فعالان اصلی و کلیدی در کانادا

هیأت دولت

در سطح اداری، نقش مقام مسؤول کابینه، توسط سه واحد مرکزی (که وظایف اداره بودجه‌بندی را تقسیم می‌کنند) حمایت می‌شود. این سه واحد مرکزی شامل:

هیأت مشاورین سلطنتی: در مورد انتقال اولویت‌ها، مشاوره‌هایی را به نخست وزیر و اعضای کابینه ارائه می‌کند. این نهاد، دستور کار کابینه را مدیریت می‌کند و تصمیمات کابینه را انتقال می‌دهد. نقش اساسی را در یادداشت‌های اداری به کابینه، ایفا می‌کند. تغییرات در سیاست دولت یا ساختار برنامه‌ای جستجو می‌کند.

وزارت دارایی: سیاست‌های مربوط به مالیات را وضع می‌کند. بودجه تهیه می‌کند (که شامل همه طرح‌های مالی و مخارج جدید طرح‌ها می‌باشد). به وزرای خود در خصوص مفاهیم مالی طرح‌های ارائه شده از سوی دیگر واحدها، مشاوره می‌دهد. با کسب اطلاع از دیگر بخش‌ها، وزارت دارایی، درآمدها و هزینه‌های سال جاری و سال‌های آینده را طرح‌ریزی می‌کند. وزیر دارایی و نخست وزیر تصمیمات

هیأت امناء خزانه‌داری: هیأتی از دولت است که به وسیله دبیرخانه خزانه‌داری و سایر واحدهای دیگر حمایت می‌شود و بر جزئیات مخارج سالانه طرح‌هایی که در پارلمان ارائه می‌شود، نظارت دارد. هیأت امناء خزانه‌داری شامل مجموعه‌ای از سیاست‌های گسترده دولتی در مناطق مختلف است، مانند: مدیریت منابع انسانی، خرید و جنبه‌های مالی آن، مخارج و مدیریت مبتنی بر نتایج. مسؤولیت هیأت امنای خزانه‌داری همچنین شامل: ارزیابی و تصویب مخارج طرح‌های پیشنهادی بخش‌های دولت، تجدید دوره‌ای برنامه‌ها، تصویب قراردادهای اصلی می‌باشد.

پارلمان

نقش انتقادکننده ایفا می‌کند. بدون تصویب پارلمان، دولت نمی‌تواند هیچ پولی هزینه کند.

دستگاه‌های اجرایی

تهیه خط‌مشی اختیارات، طراحی برنامه پیشنهادها و مدیریت تحویل برنامه‌ها. از طریق فرایند تخمین (برآورد) روزانه به پارلمان گزارش می‌دهند. مسؤول ارزیابی برنامه‌های کارا و اثربخش هستند. دولت بطور تقریبی ۹۰ بخش و واحد

جدول ۲. خلاصه‌ای از نقش‌ها و مسؤولیت‌های کلیدی در کانادا

مسؤولیت	عامل اصلی
پارلمان	تصویب تمام مخارج
وزارت دارایی	ایجاد بودجه سالانه
هیأت امناء خزانه‌داری (کمیته‌ای از دولت که توسط هیأت خزانه‌داری حمایت می‌شود)	رسیدگی مجدد برنامه‌های موجود
کابینه‌ای که توسط هیأت مشاورین سلطنتی و وزارت دارایی اداره و حمایت می‌شود	تصویب سیاست‌های جدید
دستگاه‌های اجرایی عادی به علاوه سه واحد مرکزی در موارد خاص	تخصیص و عدم تخصیص
رئیس هیأت امناء خزانه‌داری	پیگیری موافقت (تصویب) پارلمانی
وزیر که به وسیله هیأت امناء خزانه‌داری و دستگاه‌های اجرایی حمایت می‌شود	گزارش به پارلمان (مخارج طرح‌ها، مخارج واقعی و کسب نتایج)

دارد و مالک بیش از ۴۰ شرکت موفق می‌باشد که تعدادی از آن‌ها مربوط به تخصیص بودجه پارلمانی است.

بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در ایران و موانع اجرای آن

در سال‌های اخیر سازمان‌های دولتی در ایران، بنا بر الزامات قانونی از قبیل ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه و نیز قوانین بودجه سالانه و ماده ۱ قانون برنامه و بودجه و بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۵ موظف به تهیه و تنظیم بودجه به روش بودجه‌بندی عملیاتی شده‌اند. لیکن طی چند سال اخیر، روند اجرای این نظام بودجه بندی در سازمان‌ها با کندی مواجه می‌باشد. با توجه به مشکلات نظام بودجه‌بندی فعلی در ایران، از جمله عدم شفافیت بودجه سازمان‌ها و پراکندگی اعتبارات آن‌ها و به عبارت دیگر، عدم رعایت اصل جامعیت بودجه، تخصیص اعتبارات بر اساس قدرت چانه‌زنی مدیران و عدم توجه به حجم کار و عملکرد سازمان‌ها در تخصیص اعتبار از یک سو و به منظور استفاده مطلوب از منابع، صرفه‌جویی در هزینه‌ها، افزایش سرمایه‌گذاری‌ها، اخذ اطلاعات جامع حسابرسی و افزایش اثربخشی و کارایی بودجه از سوی دیگر، بهره‌گیری از روش‌های نوین بودجه برنامه‌ریزی از قبیل بوجه بندی بر مبنای عملکرد، جهت رفع این مشکلات امری ضروری به نظر می‌رسد (کورال، ۱۳۸۰).

در یک ارزیابی کلی می‌توان گفت به رغم برخی تلاش‌ها عملیاتی کردن بودجه در نظام مالی کشور تا کنون نماد عینی پیدا نکرده است که برخی دلایل آن عبارت‌اند از:

- عدم ارتباط بین برنامه‌های راهبردی دستگاه‌ها و سازمان‌ها با بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد؛
- عدم مطالعه دقیق و کاربردی در دستگاه‌های نمونه قبل از اجرای عملی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد؛
- فقدان یک متولی قدرتمند همزمان با انحلال سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی بدون جایگزینی مقتدر؛
- عوامل محیطی همچون: عدم ثبات سیاسی، عدم توافق قوه‌مقننه با قوه‌مجریه، عدم پشتیبانی دولت با ایجاد الزامات قانونی، عدم پاسخگویی سازمان‌ها در مقابل جامعه؛
- عوامل فنی و فرایندی همچون: فقدان برنامه‌ریزی استراتژیک، فقدان سیستم‌های اطلاعات مدیریت، عدم تغییر سیستم حسابداری و گزارشگری؛
- عوامل انسانی همچون: فقدان آموزش، فقدان شرایط احراز مشاغل، فقدان نظام حقوق و مزایای مناسب، فقدان سیستم تشویق و تنبیه.

بحث و نتیجه‌گیری

در رابطه با اجرای بودجه‌بندی عملکرد، پیشینه کشور کانادا در این زمینه حاوی تجربه‌هایی برای کشور ما ایران است. استفاده از اطلاعات عملکرد با هدف تخصیص منابع بودجه‌ای، حمایت قوی از سوی تصمیم‌گیرندگان ارشد، شرایط فرهنگی و مدیریتی دولت، شرایط سازمانی و سیاسی کشور، آموزش کارکنان دستگاه‌های اجرایی، استفاده از نیروهای متخصص و با تجربه، نیاز به ارتقای ظرفیت در کشور از طریق تجدید ساختار و ارتقای ظرفیت سازمان مرکزی بودجه و دستگاه‌های اجرایی، توجه به محدودیت‌های اجرای بودجه‌بندی عملکرد، همه از مواردی است که در کشور کانادا مورد توجه قرار گرفته و ما در کشور ایران می‌توانیم این راهکارها را به عنوان تجربه مورد استفاده قرار دهیم.

به طور کلی، با توجه به تشابه مشکلات پیش روی کشور ایران برای اجرای بودجه‌بندی عملکرد با دشواری‌هایی که کشور کانادا در این زمینه با آن‌ها روبرو شده است، می‌توان از اکثر تجارب فوق به صورت ویژه در ایران بهره‌مند گردید (رجوع به جدول ۲).

بودجه‌بندی در حال تکامل است و بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه تلاش می‌کنند تا نظام بودجه‌بندی خود را از فرایند سنتی به نظام عملکردی که در آن اعتمادپذیری، شفافیت و جامعیت از محورهای اصلی بودجه بوده نزدیک سازند و از این طریق اطلاعات معتبر و قابل اطمینان را برای تصمیم‌های بودجه‌ای دولت و مجلس فراهم آورند.

سیستم بودجه‌بندی عملکرد از طریق افزایش کارایی و اثربخشی مدیریت مخارج عمومی درست و صرفه‌جویی در منابع، همچنین استفاده از مدیریت کیفیت جامع و کاهش هزینه‌ها و نیز افزایش رضایت مصرف‌کنندگان، باعث بهبود عملکرد دولت شده و در واقع منجر به بهره‌برداری اثربخش‌تر از منابع خواهد شد. حرکت به سمت بودجه‌بندی عملکرد مستلزم فراهم شدن زمینه مناسب در کشور است.

اشاعه فرهنگ بودجه‌بندی عملکرد از مهم‌ترین ابعاد آن است. به گونه‌ای که در این زمینه ابتدا باید متون و نرم‌افزارهای لازم تهیه شود که بتوان از آن در برگزاری دوره‌های آموزشی در تمام سطوح آموزشی استفاده نمود. همچنین طراحی ضوابط و استانداردهای لازم برای اجرای بودجه، اصلاح نظام حسابداری بودجه‌ای، بررسی و اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و اصلاح سیستم نظارت و ارزشیابی بودجه از جمله اقداماتی است که بایستی صورت پذیرد.

منابع

- کورال، شیلا. (۱۳۸۰). برنامه ریزی استراتژیک برای خدمات کتابخانه‌ای و اطلاعاتی. ترجمه مجید امیدوار، تهران: مرکز اطلاعات و مدارک علمی ایران.
- محمدی، جمال؛ کریمی، ابوالفضل. (۱۳۹۱). "بررسی موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دولتی". *پنجمین کنفرانس بین‌المللی بودجه بندی بر مبنای عملکرد*، مرکز مطالعات مدیریت و بهره وری ایران (وابسته به دانشگاه تربیت مدرس)، ۱۵۶-۱۴۸.
- محمودی، فاطمه. (۱۳۸۶). "بررسی مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راه‌کارهای لازم جهت کاهش موانع". *پایان نامه کارشناسی ارشد*.
- ملکی، محمدرضا؛ نصیری پور، امیر اشکان؛ حجازی، علی؛ کاخانی، محمدجمیل. (۱۳۸۸). "مطالعه تطبیقی سنجش عملکرد در ایران و کشورهای توسعه یافته". *مجله دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی سبزوار*، ۱۶(۱)، ۴۹-۴۳.
- Alberta Government. (1998). "Results Oriented Government". *A Guide to Strategic Planning and Performance Measurement in the Alberta Government*, Edmonton, Alberta.
- Jordan & Hockbart. (2005). "The Advantage of Using Operational Budgeting on Governmental Organization". *Management Science Letters*, 2, 101-106.
- Natalie, F. & Marginson, D. (2010). "Reconciling Budget Flexibility with Budgetary Control". *Accounting Organization and society*, 35, 444-461.
- OECD. (2007). *Performance budgeting in OECD countries*. Paris: OECD Publishing.
- Ramadhan, S. (2009). "Budgetary Accountinh and Reporting Practices in Bahrini Governmental Units". *International Business Review*, 18, 168- 183.
- Segal, G. & Summers, A. (2002). "Citizen's Budget Reports: Improving Performance and Accountability in Government". *Reason Public Policy Institute*, Policy Study, No. 292.
- Tandberg, E. (2009). "Performance Budgeting Equals Soviet-style Central
- ابراهیمی قزالی، فاطمه؛ ابراهیمی قزالی، حمیده؛ امیری، عادل. (۱۳۹۱). "الزامات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد". *پنجمین کنفرانس بین‌المللی بودجه بندی بر مبنای عملکرد*، مرکز مطالعات مدیریت و بهره وری ایران (وابسته به دانشگاه تربیت مدرس)، ۱۵۶-۱۴۸.
- اسعدی، محمود (۱۳۸۶). "شناسایی موانع اجرایی استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه". *پایان نامه کارشناسی ارشد*.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۷). "نقش حسابداری و حسابرسی در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی". *دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی*.
- توکلی محمدی، محمد؛ اعتمادی، حسین. (۱۳۸۶). "بررسی رابطه بین مشارکت در بودجه بندی و عملکرد مدیران و اثر اطلاعات مرتبط با شغل در شرکت‌های اصلی زیرمجموعه وزارت نفت". *دو ماهنامه علمی-پژوهشی دانشگاه شاهد*، ۱۴(۲۳)، ۹۱-۸۱.
- طلایی زواره، سیدحسین. (۱۳۸۹). "استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزش وزارت آموزش و پرورش". *فصلنامه نوآوری‌های آموزشی*، ۹(۳۶)، ۱۷۲-۱۵۰.
- عباسی، ابراهیم؛ احمدی ماژین، شهاب. (۱۳۹۱). *زیرساخت‌های فناوری اطلاعات برای استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد*. "پنجمین کنفرانس بین‌المللی بودجه بندی بر مبنای عملکرد"، مرکز مطالعات مدیریت و بهره‌وری ایران (وابسته به دانشگاه تربیت مدرس)، ۲۱۲-۲۰۴.
- فضل‌ی، صفر؛ حسینی، سید محمد کریم. (۱۳۹۰). "بررسی و رتبه‌بندی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راه‌کارهای لازم جهت کاهش موانع (مطالعه موردی: دستگاه‌های اجرایی استان قزوین)". *نشریه مطالعات کمی در مدیریت*، ۲(۳)، ۷۰-۴۸.
- قادری، محمدرضا. (۱۳۸۵). "بودجه‌ریزی نوین دولتی". *سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور*.
- قدیم پور، جواد؛ طریقی، علی. (۱۳۸۸). "بودجه‌ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی". *دانش حسابرسی*، شماره ۳۹، انتشارات دیوان محاسبات کشور.
- کردبچه، محمد. (۱۳۸۵). "بودجه بندی بر مبنای عملکرد". *مجله برنامه و بودجه*، ۱۰۱، ۳۰-۳.

- Planning?”. *Public Financial Management Blog*.
- Young, R. D. (2003). “Performance Based Budget Systems”. *Public Policy and Practice*.

راستی‌آزمایی تعرفه‌های مصوب خدمات درمانی در مقایسه با بهای تمام‌شده این خدمات در دانشگاه علوم پزشکی استان قم با رویکرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)

* نرگس سرلک^۱، علی محمد قنبری^۲، زهره محرری^۳

۱. استادیار حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه قم.

۲. استادیار حسابداری، دانشگاه صنعت نفت، تهران.

۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه قم.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۹/۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۶/۱۰

Verification Approved Tariffs of Medical Services in Comparison with the Cost of these Services in Qom Medical University by ABC Approach

*N. Sarlak¹, A.M. Ghanbari², Z. Moharreri³

1. Associate Prof. Faculty of Management, University of Qom, Iran.

2. Associate Prof. Petroleum University of Technology, Tehran, Iran.

3. M.A. Faculty of Management, University of Qom, Iran.

Received: 2015/9/1

Accepted: 2015/11/26

Abstract

The purpose of this study is to determine and compare the cost of major services of the selected centers of Medical University of Qom by using ABC method and also to compare this cost with approved medical tariffs in order to respond to the ambiguities and meet the information needs of university head management. Findings of the study indicate that because of personal and medicine expenses, cost of the services in Izadi Hospital is more than Hazrat Zahra center. Moreover the cost of per unit of major services (including: caesarean, natural childbirth and painless delivery) in both centers is more than the approved tariffs of Izadi's Health Ministry.

چکیده

این پژوهش به دنبال تعیین و مقایسه بهای تمام شده خدمات اصلی ارائه شده در مراکز منتخب دانشگاه علوم پزشکی قم (مرکز آموزشی درمانی ایزدی و حضرت زهرا(س)) با رویکرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و نیز مقایسه این بهای تمام شده با تعرفه‌های مصوب درمانی، جهت پاسخگویی به ابهامات و نیازهای اطلاعاتی مدیریت ارشد دانشگاه می‌باشد. براساس یافته‌های پژوهش بهای تمام‌شده یک واحد کلیه خدمات اصلی شامل سزارین، زایمان طبیعی و زایمان بدون درد در مرکز ایزدی بیشتر از مرکز حضرت زهرا(س) است. هزینه‌های پرسنلی و دارو و لوازم پزشکی بیشترین سهم از بهای خدمات مورد اشاره را داشته و عامل اصلی تفاوت هزینه در دو مرکز بوده است. همچنین تعرفه‌های مصوب وزارت بهداشت جبران کننده بهای تمام شده یک واحد خدمات اصلی در دو مرکز نمی‌باشد و انحراف قابل توجهی در این زمینه به‌خصوص در مرکز آموزشی-درمانی ایزدی وجود دارد.

Keywords: Activity Based Costing, Cost of Services, Medical University of Qom, Tariffs of Health Ministry.

واژه‌های کلیدی: هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، بهای تمام‌شده خدمات، مراکز آموزشی-درمانی دانشگاه علوم پزشکی قم، تعرفه درمانی.

JEL Classification: -

طبقه‌بندی موضوعی: -

مقدمه

بخش بهداشت و درمان امروزه در بسیاری از کشورها با تنگناهای شدیدی در منابع مالی روبرو است. نحوه تأمین منابع مالی بیشتر، از یک سو و توجه به میزان هزینه‌ها و سعی در کاهش آن از سوی دیگر در اولویت بوده و از اهم مسائل سیاست‌گذاران، برنامه‌ریزان و مدیران بخش بهداشت و درمان کشورها محسوب می‌شود. لذا محدودیت منابع از یک طرف و تقاضای فزاینده از طرف دیگر، استفاده بهینه از منابع و افزایش کارایی و بهره‌وری عوامل تولید را می‌طلبد. از این رو مدیران بهداشت و درمان باید بتوانند منابع موجود را با کارترین و مؤثرترین وجه ممکن به کار برند. استفاده مطلوب از منابع نیازمند اطلاع دقیق از نحوه جریان یافتن منابع و آگاهی از پیامد نهایی منابع بر کیفیت و عملکرد خدمات بهداشتی است (گودرزی؛ جهان مهر؛ امجدی، ۱۳۸۹).

اما دستیابی به این مهم، نیازمند طراحی یک سیستم مناسب و کارا است که قادر به شناخت تنوع و پیچیدگی فعالیت‌ها و سنجش تأثیر آن بر هزینه‌های ارائه خدمات باشد. در این راستا پیاده‌سازی سیستم هزینه‌یابی و محاسبه بهای خدمات ارائه شده در هر یک از سازمان‌ها به عنوان پیش شرط لازم برای رسیدن به اهداف مورد اشاره، امری لازم و غیرقابل اجتناب است (رجبی، ۱۳۸۲).

همچنین مدیران مراکز درمانی می‌بایست هزینه‌ها و فرایندهای بیمارستان را به طور دقیق درک کرده تا بتوانند به اهداف درمانی به گونه‌ای مناسب دست یابند. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به منظور محاسبه بهای تمام شده خدمات و همچنین راهنمایی و هدایت مدیران مالی و بررسی و پیگیری پیشرفت‌های سازمانی می‌تواند کمک کننده باشد (نمازی و غفاری، ۱۳۸۷).

از طرف دیگر محاسبه بهای خدمات ارائه شده در بخش سلامت پایه و اساس استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی است که در ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران به الزام استفاده از این شیوه بودجه‌ریزی برای دستگاه‌های دولتی، اشاره شده است. براساس ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری نیز، به منظور افزایش بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول (ستانده) و کنترل مراحل انجام کار و یا هر دو، دستگاه‌های اجرایی موظفند قیمت تمام شده فعالیت‌ها، خدمات و محصولات واحدهای مجری از قبیل واحدهای آموزشی، پژوهشی، بهداشتی، درمانی، خدماتی، تولیدی و اداری را متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی ارائه فعالیت‌ها و خدمات، در چهارچوب متوسط

قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات مذکور در بودجه مصوب سالانه ملی و استانی با تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور یا استان تعیین نمایند. از سوی دیگر در راستای اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی، لازمه تعیین تعرفه‌های واقعی خدمات و واگذاری این خدمات به بخش خصوصی، تعیین بهای تمام شده دقیق و واقعی خدمات ارائه شده می‌باشد. نبود اطلاعات علمی مناسب درباره بهای تمام شده خدمات ارائه شده در بخش‌های دولتی، منجر به ناکارآمدی و یا شکست هرگونه اقدامی در جهت اجرای الزامات قانونی فوق خواهد شد. بر این اساس طراحی و پیاده‌سازی یک نظام هزینه‌یابی مناسب، ضروری و لازم‌الاجرا به نظر می‌رسد.

دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان قم نیز به دلیل رویارویی با الزامات قانونی مذکور و پاره‌ای مشکلات اجرایی، شناخت بهای تمام شده خدمات را جزء ضرورت‌های مطالعاتی و پژوهشی خود قرار داده است. از جمله مشکلات اجرایی می‌توان به اختلاف قابل توجه در هزینه‌های گزارش شده برای مراکز آموزشی درمانی (با خدمات مشترک) تحت بررسی اشاره نمود که به دلیل نبود سیستم هزینه‌یابی مطلوب در دانشگاه، امکان قضاوت در خصوص علل احتمالی آن سخت به نظر می‌رسید.

هدف اصلی از انجام این پژوهش، تعیین و مقایسه بهای تمام شده بر مبنای فعالیت خدمات اصلی ارائه شده در دو مرکز آموزشی درمانی منتخب دانشگاه علوم پزشکی استان قم در سال ۱۳۹۰ با تعرفه‌های مصوب این خدمات است. در این راستا اهداف فرعی دیگری شامل شناخت واحدهای تأثیرگذار در ایجاد هزینه؛ تعیین فرایند ارائه خدمات به منظور شناسایی فعالیت‌ها و هزینه‌های مرتبط با آن و در نهایت ارائه میزان انحراف بهای تمام شده خدمات با تعرفه مربوطه به مدیریت، به منظور استفاده در برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری کلان سازمان، بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت و مدیریت بر مبنای فعالیت مدنظر قرار گرفته است.

پیشینه پژوهش

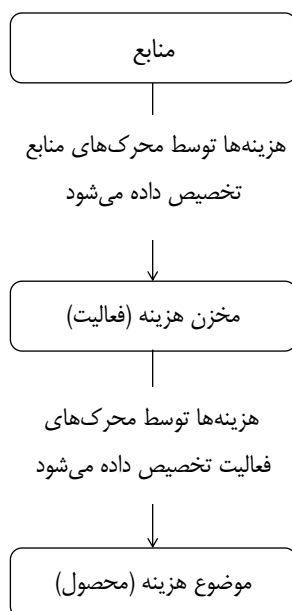
در سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی، عموماً از طریق ایجاد مراکز هزینه، کلیه هزینه‌های دوایر عملیاتی و غیر عملیاتی بر تعداد و نوع خدمات ارائه شده تقسیم می‌شود تا از این طریق بهای تمام شده تعیین گردد. در این سیستم‌ها هیچ گونه ارتباط مستقیمی بین فعالیت‌های لازم جهت ارائه خدمات و میزان استفاده از منابع وجود ندارد. در نتیجه بهای تمام شده منعکس کننده مستقیم فعالیت‌ها و ارزش منابع بکار گرفته

لیونز و همکاران^۳ (۲۰۰۳)، در مطالعه‌ای برای تخصیص هزینه رادیوتراپی از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت استفاده نمودند که نهایتاً پس از اجرای این سیستم مدیریت مراکز مورد مطالعه، تکنیک هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را ابزار قوی در تعیین بهای تمام‌شده خدمات و در نتیجه قیمت‌گذاری صحیح معرفی کردند.

تی‌سای^۴ (۲۰۰۴)، در پژوهش خود به ارزیابی بهای تمام‌شده جراحی لیزری چشم و قیمت‌گذاری مناسب این جراحی در بیمارستان‌های تایوان پرداخته و بر این باور است که هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌تواند در افزایش کیفیت خدمات درمانی و بهبود سیستم هزینه‌یابی بیمارستان‌ها مفید باشد.

لاوسن^۵ (۲۰۰۵)، مهم‌ترین موانعی که در صنعت خدمات درمانی بین سال‌های ۱۹۹۴ لغایت ۲۰۰۴ در آمریکا در راه کاربرد سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت وجود داشته را شامل هزینه بالای سیستم، نگرانی‌های مربوط به پردازش داده‌ها و فقدان همکاری مدیران رده بالا می‌داند.

کومار^۶ (۲۰۰۶)، در بررسی موضوع هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بیمارستان‌ها، عوامل مؤثر در اجرای موفقیت‌آمیز این تکنیک را حمایت مدیریت ارشد، منابع و استراتژی شکست، معرفی خوب و جذاب این سیستم برای سازمان،



نمودار ۱. رابطه بین منابع، فعالیت‌ها و محصولات در سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

شده نمی‌باشد. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)^۱ این مشکل را بوسیله مرتبط کردن هزینه‌های سازمانی با هزینه‌های فعالیت‌های عملیاتی مرتفع می‌سازد. در سال ۱۹۸۸ کاپلان و کوپر اعلام کردند برای تعیین قیمت تمام‌شده خروجی یک فرآیند (محصول یا خدمت) باید مجموع هزینه فعالیت‌های دخیل در فرآیند را محاسبه کرد و هزینه‌های سربار را به تفکیک فعالیت‌ها و با نرخ جذب‌های متفاوت به آن‌ها تخصیص داد. بدین ترتیب رویکرد جدیدی به حوزه حسابداری مدیریت اضافه شد که تحت عنوان هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) نام گرفت. این رویکرد نه تنها یک روش حسابداری قیمت تمام‌شده است بلکه ابزار قدرتمند مدیریتی برای افزایش کارایی و اثربخشی و در نهایت بهره‌وری سازمانی می‌باشد. به عقیده کاپلان از حوزه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌توان وارد حوزه مدیریت عملکرد، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی شد، چرا که فصل مشترک تمام این حوزه‌ها چیزی جز فرآیند نیست (کاظمی و همکاران، ۱۳۸۷).

از نظر عملی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت روابط علی بین ایجاد هزینه‌ها و فعالیت‌های لازم جهت تولید محصول یا ارائه خدمت را که برای شرکت ارزش اقتصادی ایجاد می‌کنند، مشخص می‌سازد (نمازی، ۱۳۷۷).

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت یک رویه دو مرحله‌ای است. در مرحله اول هزینه منابع مصرف شده به وسیله فعالیت‌ها، بر اساس یک محرک هزینه مناسب مشخص می‌گردد. هر فعالیت در این سیستم، به صورت یک مخزن هزینه در نظر گرفته می‌شود. در مرحله دوم، هزینه‌های جمع‌آوری شده در هر مخزن هزینه بر اساس مبنای مصرف فعالیت‌ها توسط محصولات و خدمات، به محصولات و خدمات مختلف تخصیص داده می‌شود.

نمودار ۱ رابطه بین منابع، فعالیت‌ها و محصولات را در یک سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نشان می‌دهد (هانسن و همکاران^۲، ۲۰۰۶).

در تحقیقات گذشته، روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای هزینه‌یابی بسیاری از بخش‌ها از جمله بخش‌های تولیدی، خدماتی، آموزشی و مراقبت‌های بهداشتی و سلامت بکار رفته است. متناسب با موضوع این پژوهش به برخی از آن‌ها که در حوزه مراقبت‌های بهداشتی و درمان انجام شده است، اشاره می‌گردد.

3. Lievens et al
4. Tsai
5. Lawson
6. Kumar

1. Activity Based Costing
2. Hansen et al

وجود محیط رقابتی و آموزش معرفی می‌کند.

یرلی^۷ (۲۰۰۹)، که در پژوهش خود به مقایسه هزینه‌یابی سنتی با هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت در بیمارستان ترکیه پرداخته، سیستم حسابداری سنتی را برای مدیریت منابع بیمارستانی و تعیین دقیق هزینه خدمات نامناسب دانسته و در مقابل بیان می‌کند که رویکرد هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت می‌تواند اطلاعات هزینه صحیح‌تری در اختیار گذاشته و به مدیران در تحلیل و تفسیر هزینه‌ها و تصمیم‌گیری صحیح‌تر در مورد بودجه‌بندی و برنامه‌ریزی استراتژیک کمک نماید. ارگون و همکاران^۸ (۲۰۱۳)، در مطالعه‌ای با عنوان "هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای آزمایشات پاتولوژی و مقایسه با سیستم قیمت‌گذاری فعلی در ترکیه" به محاسبه هزینه واقعی آزمایشات انجام شده پرداختند. نتایج نشان داد که بهای تمام شده آزمایشات پاتولوژی در سطوح طبقه‌بندی مختلف، هزینه‌های واقعی کار انجام شده را پوشش نمی‌دهد. پارامترهای مهم سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای ایجاد واقعی‌ترین طبقه‌بندی هزینه‌ها، مناسب‌تر است. پژوهش‌هایی در این حوزه نیز در داخل کشور انجام شده که به برخی از آن‌ها اشاره می‌گردد:

رضاپور (۱۳۸۵)، که به تعیین هزینه واحد خدمت در کانون‌های هزینه نهایی بیمارستان شهدای هفتم تیر تهران و تعیین میزان انحراف نامساعد قیمت پرداخت به این نتایج دست یافت که هزینه واحد خدمت در کانون آی‌سی‌یو، سی‌سی‌یو، مغز و اعصاب، جراحی عمومی، ارتوپدی و داخلی با تعرفه‌های موجود دارای انحراف نامساعد چشمگیری است. لذا می‌بایست عوامل مؤثر بر افزایش هزینه واحدها شناسایی و سیاست‌گذاران در تعیین تعرفه‌های خدمات بیمارستان از الگوی صحیح اقتصادی استفاده کنند.

موسوی و همکاران (۱۳۸۹)، به بررسی میانگین قیمت تمام شده خدمات درمانی در واحدهای سرپایی و تصویرنگاری در مرکز آموزشی-درمانی الزهرا(س) اصفهان پرداخت و به مقایسه آن با میانگین تعرفه خدمات اقدام نمود. طبق نتایج این پژوهش، به جز در برخی از واحدهای پاراکلینیک و واحدهای مرکز، اختلاف فاحشی بین میانگین قیمت تمام شده خدمات درمانی و تعرفه آن خدمات وجود داشت که منجر به زیان‌دهی بخش‌های مورد مطالعه در دوره مذکور گردیده بود. ترابی و همکاران (۱۳۹۰)، که به محاسبه قیمت تمام شده خدمات بخش رادیولوژی بیمارستان آموزشی درمانی گلستان اهواز با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

اقدام نموده‌اند، ضمن نشان دادن تفاوت بین قیمت واقعی خدمات رادیولوژی مورد مطالعه و تعرفه‌های مصوب، استفاده از روش‌های دقیق محاسبه هزینه‌ها مانند هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت برای قیمت‌گذاری خدمات به منظور بهبود نظام مالی بیمارستان و کاهش هزینه‌های آن را ضروری و لازم عنوان می‌کنند.

وی در پژوهش دیگری (۱۳۹۱)، با عنوان "محاسبه قیمت تمام شده دیالیز با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بیمارستان شهید صدوقی یزد" توسط محمدی و همکاران انجام شده که در آن سعی شد تا علاوه بر محاسبه قیمت تمام‌شده دیالیز به مقایسه آن با تعرفه خدمت بپردازد. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که هرچند هزینه واحد دیالیز از تعرفه آن کمتر بوده است، اما از طریق بهبود عملکرد، به ویژه استانداردسازی مصرف، به منظور کاهش هزینه‌های مصرفی و نیز اصلاح روش‌های مدیریت منابع انسانی، می‌توان قیمت تمام شده خدمت دیالیز را کاهش داد.

عرب و همکاران (۱۳۹۲)، در پژوهش خود قیمت تمام شده تخت روز و شب بیمار در بخش ارتوپدی مردان بیمارستان امام خمینی(ره) را با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت محاسبه نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از اختلاف زیاد بین قیمت تمام شده تخت روز و تعرفه مصوب بود که منجر به زیان‌دهی مراکز ارائه دهنده خدمت شده بود. لذا تعیین تعرفه‌های خدمات تشخیصی بر اساس قیمت تمام‌شده واقعی و به صورت علمی، ضروری به نظر می‌رسد.

روش پژوهش

این پژوهش از نوع تحقیقات کاربردی است که به شیوه توصیفی-تحلیلی و به صورت مقطعی و گذشته‌نگر در مراکز درمانی منتخب دانشگاه علوم پزشکی قم انجام شده است. از آنجاکه روش تحقیق موردکاوی بوده، بنابراین محقق مجاز به تعریف فرضیه نیست. با توجه به هدف تحقیق حاضر که آزمون دوباره نظریه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در یک بستر جدید است، می‌توانیم گزاره‌های منتسب به این نظریه را تحت عنوان مورد مطالعاتی خود در قالب سؤالات تحقیق عنوان کنیم که عبارتند از:

- چگونه می‌توان از رویکرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای محاسبه بهای تمام شده خدمات در یک واحد بیمارستانی استفاده کرد و بر این اساس بهای تمام شده خدمات اصلی مراکز آموزشی درمانی مورد مطالعه دانشگاه علوم پزشکی استان قم چقدر خواهد بود؟

7. Yereli

8. Ergun et al

درمانی منتخب.

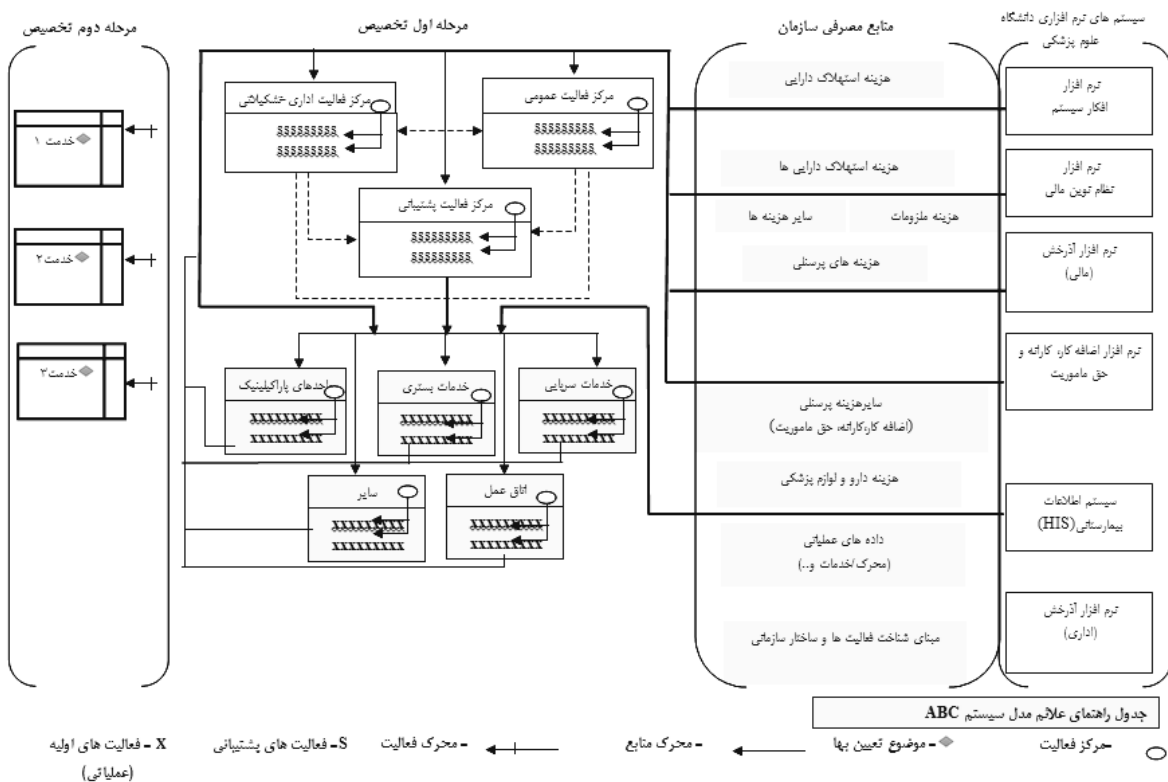
گردآوری داده‌ها

داده‌ها و اطلاعات مربوط به ادبیات پژوهش و پیشینه آنها انجام شده در حوزه پژوهشی مرتبط به روش کتابخانه‌ای از کتب، مجلات و سایت‌های تخصصی فارسی و لاتین گردآوری شده است. داده‌های مربوط به کاربرد روش بهایابی بر مبنای فعالیت، از تراز مالی دانشگاه و مراکز درمانی تحت بررسی، اسناد و مدارک مالی و داده‌های موجود در سیستم‌های اطلاعاتی مرتبط با حوزه مالی استخراج گردید. همچنین اطلاعات و داده‌های مربوط به شناسایی فرایندها و فعالیت‌های عملیاتی، محرک‌های منابع و فعالیت و سیستم‌های نرم‌افزاری موجود به روش میدانی با مصاحبه با کارشناسان و مسؤولان مربوطه جمع‌آوری گردید.

مورد مطالعاتی: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان قم علاوه بر آموزش دانشجویان در رشته‌های مختلف گروه پزشکی، متولی ارائه خدمات بهداشتی و درمانی از طریق واحدهای تابعه (مرکز آموزشی درمانی ایزدی، حضرت زهرا(س)، کامکار عرب نیا، نکویی هدایتی، حضرت فاطمه معصومه(س) و شهید بهشتی)، مرکز بهداشت استان و

- آیا بهای تمام شده خدمات ارائه شده در دو مرکز ایزدی و حضرت زهرا(س) با یکدیگر تفاوت دارند؟
- تعرفه مصوب خدمات مورد نظر تا چه میزان جبران‌کننده بهای تمام شده این خدمات می‌باشد؟
- چگونه می‌توان از قابلیت‌های هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در شناسایی و مدیریت دقیق‌تر هزینه‌ها برای واحدهای دارای عملکرد یکسان استفاده نمود؟
روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در این پژوهش براساس مدل استاندارد، متناسب با شرایط و اقتضات دانشگاه علوم پزشکی قم و فرایندهای خدماتی به شکل خلاصه در نمودار ۲ نشان داده شده است. اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برگرفته از مکانیزم طراحی شده، شامل چهار مرحله می‌باشد. این مراحل به شرح زیر هستند:

۱. بررسی و شناخت سیستم‌های اطلاعاتی مرتبط با حوزه مالی مراکز آموزشی درمانی منتخب و دانشگاه علوم پزشکی قم به منظور شناسایی منابع مصرفی و محرک‌های مربوطه؛
۲. تعیین مراکز فعالیت، منابع مصرفی، محرک منابع و انجام تخصیص اولیه (هزینه‌یابی در مراکز فعالیت)؛
۳. شناسایی فعالیت‌ها و فرایندهای عملیاتی، شناسایی محرک‌های فعالیت و انجام تخصیص مرحله دوم؛
۴. تعیین و مقایسه بهای تمام شده خدمات اصلی مراکز آموزشی



نمودار ۲. مدل نحوه استقرار ABC در دانشگاه علوم پزشکی قم

مرکز مدیریت حوادث و فوریت‌های پزشکی است.

با توجه به ساختار و فعالیت مشابه دو مرکز آموزشی درمانی ایزدی و حضرت زهرا(س) و همچنین وجود ابهام در خصوص پوشش تعرفه‌های مصوب دولتی نسبت به بهای تمام شده و نیز تفاوت هزینه‌های گزارش شده برای خدمات اصلی این مراکز برای مدیریت دانشگاه، بنا به پیشنهاد و هماهنگی‌های صورت گرفته با مسؤولین دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان قم، دو مرکز مذکور برای مطالعه مورد تأیید قرار گرفتند. خدمات اصلی و مشترک هر دو مرکز عبارتند از: زایمان طبیعی، سزارین و زایمان بی درد.

یافته‌های پژوهش

در مرحله اول، محقق به دنبال بررسی این موضوع بود که "نرم‌افزارهای موجود و مرتبط با حوزه مالی در دانشگاه علوم پزشکی توانمندی لازم جهت پیاده‌سازی و استقرار سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را تا چه سطح دارا می‌باشند؟" به عبارت ساده‌تر اینکه "آیا ردیابی هزینه‌ها به مراکز فعالیت از طریق نرم‌افزار امکان‌پذیر است یا برای این کار می‌بایست به اسناد و مدارک مثبت مراجعه نمود؟"

به همین منظور ابتدا با مراجعه به گزارشات مالی سازمان، سرفصل آن دسته از هزینه‌های جاری سازمان که با به‌کارگیری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در مراکز آموزشی درمانی منتخب در ارتباط بود استخراج گردید. این هزینه‌ها مشتمل بر هزینه‌های جبران خدمات کارکنان (کد ۷۱)، استفاده از کالا و خدمات (کد ۷۲)، رفاه اجتماعی (کد ۷۶)، سایر هزینه‌ها (کد ۷۷) و هزینه استهلاک دارایی‌ها (کد ۷۸) بود.

در مرحله بعد با مصاحبه با مسؤولان مربوطه، نرم‌افزارهای تأمین‌کننده اطلاعات مورد نیاز هر کدام از این دسته هزینه‌ها شناسایی گردید. این نرم‌افزارها شامل آذرخش، اضافه کار، نظام نوین مالی، سیستم اطلاعات بیمارستان، افکار سیستم و نرم‌افزار بایگانی یگانه می‌شدند. پس از جمع‌آوری اطلاعات فوق، به بررسی میزان توانمندی نرم‌افزار در تغذیه داده‌های مورد نیاز سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) پرداخته شد و سپس قابلیت گزارش‌گیری از نرم‌افزارها برای ردیابی هزینه‌ها در سطوح چهارگانه سازمانی (مراکز فعالیت، مراکز فعالیت داخلی، پست‌های سازمانی و پرسنل شاغل) ارزیابی شد.

در مرحله دوم، که انجام هزینه‌یابی در مراکز فعالیت بود، ابتدا به تعیین مراکز فعالیت پرداخته شد. ساختار سازمانی و

مراکز هزینه که می‌توانست هزینه‌های محقق شده را پذیرا باشد نیز بر اساس استاندارد گفته شده در نظام نوین مالی، قابل تفکیک در چهار گروه اصلی فعالیت: عملیاتی، پشتیبانی، خدمات عمومی و اداری-تشکیلاتی بود. بر اساس تقسیم‌بندی انجام شده در نظام نوین مالی، چارت سازمانی فعلی مراکز درمانی و نیز مصاحبه با مسؤولان مربوطه جهت شناخت دقیق‌تر واحدهای موجود در مراکز درمانی منتخب، مشخص شد که برخی واحدهای موجود با دسته‌بندی تعریف شده در نظام نوین مالی تطابق ندارند. بنابراین در نهایت محقق با استفاده از اطلاعات جمع‌آوری شده، به طراحی چارت مراکز درمانی مشتمل بر گروه‌های فعالیت و مراکز هزینه هر گروه فعالیت اقدام نمود.

پس از تعیین مراکز فعالیت، با بهره‌گیری از گزارشات استخراج شده از دو سیستم نقدی و تعهدی، مانده صحیح هزینه‌های عملیاتی دو مرکز ایزدی و الزهرا شناسایی و استخراج گردید. با توجه به عدم سازگاری طبقه‌بندی هزینه‌ها در تراز مالی با طبقه‌بندی مورد نیاز در سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، لذا طبقه‌بندی مناسب شامل: هزینه‌های پرسنلی، مواد و لوازم مصرف‌شدنی، دارو و لوازم پزشکی مصرفی، استهلاک دارایی‌ها و سایر هزینه‌ها انجام شد.

بر اساس مکانیزم اجرایی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، در مراکز آموزشی درمانی تحت بررسی، در مرحله اول تخصیص، پس از اینکه منابع مصرفی بر اساس محرک مربوطه به مراکز هزینه تفکیک شده در چهار گروه اداری-تشکیلاتی، خدمات عمومی، پشتیبانی و عملیاتی ردیابی گردید، با در نظر گرفتن روابط مراکز هزینه می‌بایست با استفاده از یکی از روش‌های تسهیم، سهم هریک از مراکز هزینه از هزینه سایر دوایر تعیین می‌شد که در این پژوهش به علت کثرت مراکز فعالیت و تفاوت در مبانی تسهیم، از روش معادلات همزمان در اکسل استفاده شد.

با بهره‌گیری از محرک‌های میانی مناسب هزینه‌های گروه‌های اداری-تشکیلاتی، هزینه‌های خدمات عمومی و پشتیبانی به دوایر عملیاتی و سایر دوایر استفاده‌کننده از خدمات دایره مدنظر تسهیم گردید که گزارش جامعی از هزینه‌های واقعی هر مرکز آموزشی درمانی به تفکیک مراکز فعالیت و براساس سرفصل هزینه‌ها شامل هزینه‌های پرسنلی، مواد و لوازم مصرف‌شدنی، دارو و لوازم پزشکی، استهلاک دارایی‌ها، سایر هزینه‌ها و نیز سهم از سایر دوایر به همراه خلاصه‌ای از محرک منابع مورد استفاده در جدول‌های ۱ الی ۳ ارائه شده است.

اطلاعات مربوط به فعالیت‌ها را از منابع مختلف و متنوعی از قبیل کتابچه راهنمای روش انجام کار، شرح وظایف، گزارشات حقوق و دستمزد، نقشه فرایند، مصاحبه و... جمع‌آوری و استنتاج گردید و با ابزارهای مورد استفاده در این مرحله شامل: واژه نامه فعالیت، کاربرگ تجزیه و تحلیل فعالیت و نقشه فرایند به تصویر کشیده شد.

پس از انجام تخصیص مرحله اول (تسهیم همزمان دوایر با یکدیگر) نوبت به تخصیص منابع به فعالیت‌ها می‌رسد. براساس اطلاعات به دست آمده در مرحله شناسایی فعالیت‌ها

در مرحله سوم، پس از تعیین مراکز فعالیت و منابع مصرفی مربوط به هر یک از مراکز فعالیت، نسبت به شناسایی فعالیت‌ها، فرایندها و محرک‌های فعالیت اقدام شد. این امر مستلزم شناسایی و تعیین موارد زیر بود:

- چه فعالیت‌هایی در یک بخش انجام می‌شود؟
- چه پرسنلی این فعالیت‌ها را انجام می‌دهند؟
- چه منابعی برای انجام فعالیت مورد نیاز است؟
- چه اطلاعات عملیاتی، عملکرد و حجم فعالیت‌های سازمان را بهتر منعکس می‌کند؟

جدول ۱. گزارش جامع هزینه‌ها به تفکیک ماهیت واحد و سرفصل هزینه‌ها-مرکز ایزدی

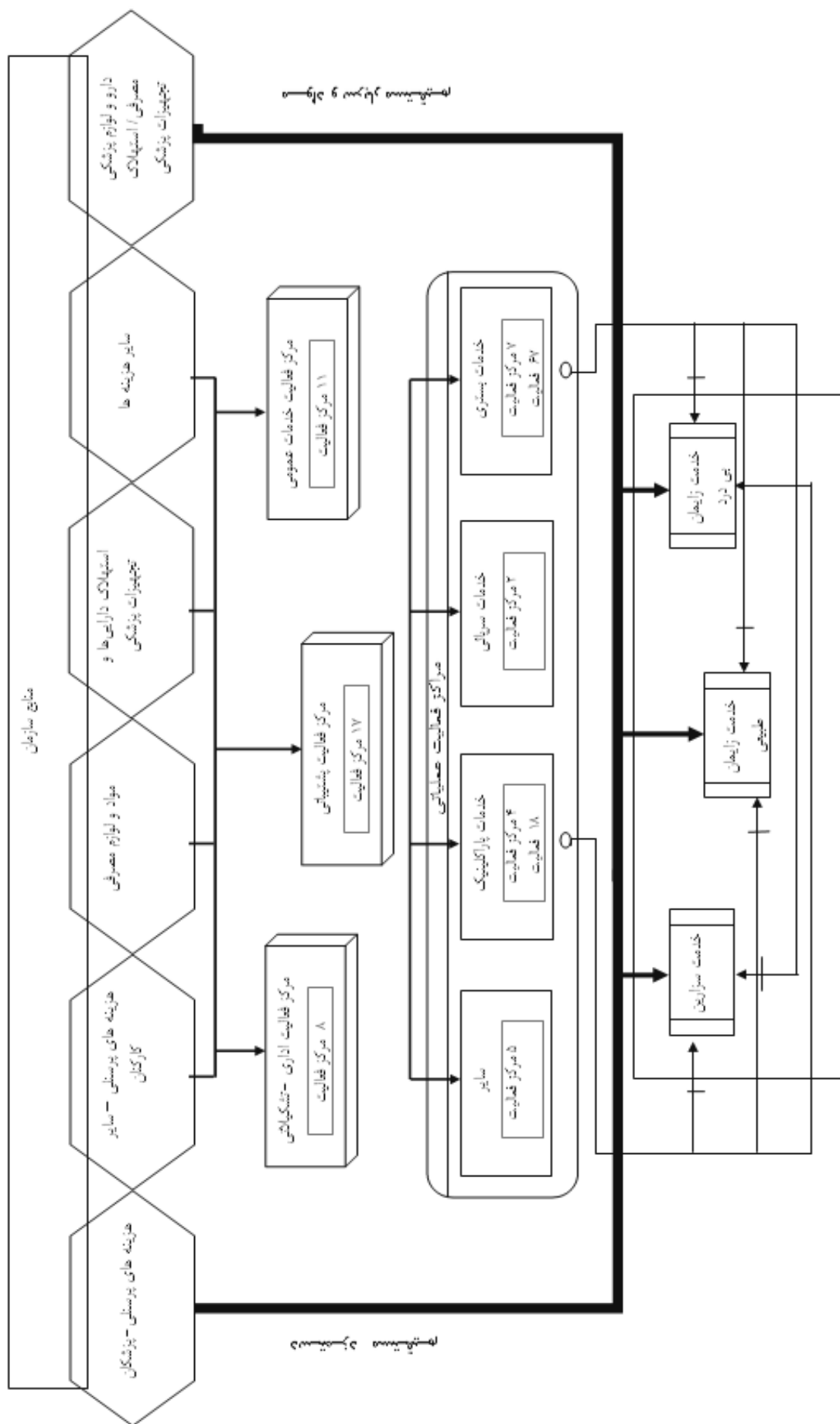
مرکز آموزشی درمانی ایزدی										
گزارش جامع هزینه‌ها										
ماهیت واحد	گروه فرعی	پرسنلی پزشکان	پرسنلی سایر	کل پرسنلی	مواد و لوازم مصرفی	دارو و لوازم پزشکی مصرفی	استهلاک دارایی‌ها	سایر هزینه‌ها	سهم از دوایر پشتیبانی	جمع کل (ریال)
عملیاتی	اتاق عمل	۴,۹۷۲,۲۲۸,۶۵۲	۵,۱۱۴,۰۶۱,۷۲۰	۱۰,۱۴۶,۲۹۰,۳۷۲	۷۱,۷۸۰,۷۶۵	۲,۸۱۷,۵۷۰,۵۹۴	۱۲۳,۹۵۵,۸۵۹	۹۱۸,۵۵۴,۰۱۱	۱۴,۰۹۷,۱۸۱,۶۱۱	
	خدمات بستری	۶,۰۹۲,۴۰۱,۵۴۷	۱۸,۵۱۴,۱۹۷,۲۸۸	۲۴,۶۰۶,۵۹۸,۹۳۵	۸۵۲,۳۳۷,۲۴۶	۷,۶۶۹,۷۱۷,۴۶۰	۴۳۲,۸۱۴,۳۵۶	۳,۵۱۴,۵۹۰,۰۱۴	۳۷,۱۴۷,۰۶۷,۰۱۱	
	خدمات پاراکلینیک		۳,۲۱۱,۵۰۹,۳۴۲	۳,۲۱۱,۵۰۹,۳۴۲	۳۷,۳۸۰,۸۹۶	۶۱۴,۵۹۹,۰۹۷	۲۱۴,۵۹۴,۲۷۲	۸۱,۰۹۹,۹۹۹	۵۵۸,۲۳۴,۵۰۲	۴,۷۱۷,۶۱۸,۰۰۸
	خدمات سربانی	۲,۱۸۴,۰۲۹,۱۸۲	۵۳۵,۴۵۸,۳۳۵	۲,۷۱۹,۴۸۷,۵۱۷	۱۲,۲۷۲,۰۶۲	۳۸,۲۰۴,۰۱۷	۱۴,۴۰۲,۵۸۳	۴۶۹,۹۲۲,۳۴۱	۳,۲۵۴,۳۹۸,۵۲۰	
	سایر		۱,۱۷۳,۸۸۸,۵۸۲	۱,۱۷۳,۸۸۸,۵۸۲	۴,۲۹۹,۸۸۰		۷۱,۲۲۶,۰۷۸	۱۶,۸۶۰,۰۰۰	۵۳۹,۱۴۳,۳۳۴	
پشتیبانی			۳,۵۳۹,۶۲۰,۷۸۰	۳,۵۳۹,۶۲۰,۷۸۰	۴۸۶,۱۸۷,۷۷۲	۵۴,۴۲۴,۶۸۰	۲,۳۸۰,۹۲۶,۴۱۰	۲,۴۶۲,۵۵۴,۶۴۳	۱,۶۲۵,۹۰۵,۹۵۲	۷,۴۹۸,۲۸۸,۳۳۳
خدمات عمومی			۳,۳۸۱,۶۱۶,۶۳۵	۳,۳۸۱,۶۱۶,۶۳۵	۱,۵۸۲,۳۹۱,۰۰۲		۱۱۶,۶۸۲,۱۷۱	۴,۲۱۸,۷۳۱,۳۱۱	۲,۳۵۷,۶۰۰,۲۰۳	۷,۰۰۲,۸۸۸,۹۱۶
اداری-تشکیلاتی			۲,۴۹۱,۹۸۲,۸۱۸	۲,۴۹۱,۹۸۲,۸۱۸	۱۱۷,۷۲۶,۱۰۴		۳۳,۳۷۹,۹۹۷	۵۱,۷۶۶,۴۶۰	۷۵۱,۷۱۰,۵۴۷	۱,۹۴۲,۰۵۴,۸۲۲
جمع کل (ریال)		۱۳,۲۴۸,۶۵۹,۳۸۱	۳۸,۸۱۳,۹۵۵,۲۰۰	۵۱,۳۳۰,۰۵۴,۹۰۱	۳,۱۶۵,۳۳۵,۷۲۷	۱۱,۱۷۴,۶۸۵,۸۶۸	۳,۴۹۷,۹۲۱,۷۲۶	۶,۸۳۲,۰۱۲,۴۱۳	۰	۷۶,۰۰۰,۰۷۰,۶۱۱

جدول ۲. گزارش جامع هزینه‌ها به تفکیک ماهیت واحد و سرفصل هزینه‌ها-مرکز حضرت زهرا(س)

مرکز آموزشی درمانی حضرت زهرا (س)										
گزارش جامع هزینه‌ها										
ماهیت واحد	گروه فرعی	پرسنلی پزشکان	پرسنلی سایر	کل پرسنلی	مواد و لوازم مصرفی	دارو و لوازم پزشکی مصرفی	استهلاک دارایی‌ها	سایر هزینه‌ها	سهم از دوایر پشتیبانی	جمع کل (ریال)
عملیاتی	اتاق عمل	۳,۱۸۱,۶۴۸,۱۱۹	۳,۵۲۹,۳۴۳,۵۵۴	۶,۷۱۰,۹۹۱,۶۷۳	۲,۲۱۷,۶۶۲,۶۸۱	۱۳۶,۲۶۴,۱۹۱	۱۰۸,۸۱۹,۴۷۹	۷۶۴,۰۱۴,۶۷۸	۹,۹۳۷,۷۵۲,۵۰۲	
	خدمات بستری	۳,۹۸۷,۲۶۳,۰۳۴	۱۷,۳۳۶,۷۸۰,۳۵۱	۲۱,۳۲۴,۰۴۳,۳۸۵	۷,۷۷۷,۰۹۰,۳۳۷	۶۸۳,۶۵۳,۵۱۴	۳۵۸,۰۵۷,۴۱۱	۳,۳۸۱,۸۷۲,۹۱۹	۳۳,۴۲۴,۶۸۷,۵۶۶	
	خدمات پاراکلینیک	۲۴۹,۴۲۰,۶۷۵	۲,۹۶۴,۲۵۰,۵۱۸	۳,۲۱۳,۶۷۱,۱۹۳	۶۸۱,۱۲۲,۳۲۰	۱۱۶,۵۵۸,۴۶۰	۸۱,۲۰۷,۴۵۴	۸۵,۶۳۱,۲۶۳	۴,۷۱۰,۶۶۱,۴۲۰	
	خدمات سربانی	۵۴۸,۰۲۹,۷۵۰	۵,۳۶۶,۰۷۶,۷۷۳	۵,۹۱۴,۱۱۶,۵۲۳	۵۴,۲۴۹,۹۱۰	۴۲,۰۶۵,۳۳۴	۳۱,۶۸۴,۷۸۳	۸۶۰,۲۰۳,۹۹۹	۶,۹۰۲,۳۲۰,۵۴۹	
	سایر		۱,۱۲۱,۹۸۳,۶۵۸	۱,۱۲۱,۹۸۳,۶۵۸	۹,۳۳۲,۵۵۴		۲۲,۸۴۲,۵۵۹	۱۷,۸۴۲,۱۰۰	۲۳۰,۹۷۸,۱۹۵	
پشتیبانی			۵,۳۳۹,۹۷۸,۶۲۳	۵,۳۳۹,۹۷۸,۶۲۳	۲۶,۷۳۱,۰۰۰	۲,۵۵۰,۶۷۳,۳۸۹	۲۵۶,۸۷۸,۳۴۰	۱,۶۶۶,۸۰۴,۱۹۸	۱,۱۱۳,۸۱۲,۸۰۲	۸,۱۷۲,۰۵۳,۱۹۸
خدمات عمومی			۳,۰۹۰,۰۶۱,۹۸۱	۳,۰۹۰,۰۶۱,۹۸۱		۱۵۶,۳۰۸,۸۶۶	۹۴۲,۱۸۶,۹۱۱	۳,۹۵۵,۶۷۷,۳۵۱	۲,۴۳۷,۵۵۷,۱۲۴	۵,۷۳۶,۴۷۷,۲۸۵
اداری-تشکیلاتی			۱,۴۱۳,۲۶۲,۳۷۲	۱,۴۱۳,۲۶۲,۳۷۲		۲۵,۴۴۴,۰۶۹	۶۹,۷۲۰,۲۹۹	۷۲,۰۸۲,۴۴۰	۱,۰۰۸,۳۳۷,۵۵۶	۵۷۲,۱۵۱,۶۲۴
جمع کل (ریال)		۷,۹۶۶,۳۷۱,۵۷۸	۴۰,۲۶۱,۷۳۷,۸۳۰	۴۸,۲۲۸,۱۰۹,۴۰۸	۱۰,۷۷۳,۸۲۶,۳۵۸	۳,۵۲۰,۰۵۱,۸۲۷	۱,۸۷۱,۳۹۷,۲۳۶	۵,۸۶۷,۶۹۷,۵۰۹	-	۷,۲۶۱,۰۸۲,۳۴۱

جدول ۳. محرک‌های شناسایی شده جهت ردیابی منابع مصرفی به مراکز هزینه

محرک‌های شناسایی شده جهت ردیابی منابع مصرفی به مراکز هزینه	محرک منابع
هزینه‌های پرسنلی	پرسنل شاغل در هر مرکز هزینه
مواد و لوازم مصرفی	حواله‌های صادره به نام مسؤولان مراکز هزینه
دارو و لوازم پزشکی مصرفی	حواله‌های صادره به نام هر مرکز هزینه
استهلاک دارایی‌ها	دارایی‌های ثبت به نام مسؤولان نگهداشت هر مرکز هزینه
سایر هزینه‌ها	واحد متولی هزینه / واحد سرویس گیرنده از هر عنصر هزینه



نمودار ۳. سامانه بهایابی مبتنی بر فعالیت در مراکز آموزشی درمانی

آن‌ها به صورت غیر مستقیم به خدمات ارتباط داده شدند که در نمودار ۳ نشان داده شده است.
در گام پایانی، با انجام تخصیص‌های مورد اشاره در مرحله قبل، به تعیین و مقایسه بهای تمام شده خدمات در سطوح زیر پرداخته می‌شود:
- تعیین و مقایسه بهای تمام شده خدمات در سطح کل منابع مصرفی؛
- تعیین و مقایسه بهای تمام شده در سطح بهای کل خدمات تحت بررسی؛

و فرایندها، برای هر فعالیت اصلی، یک واحد اندازه‌گیری خروجی تعیین شد که می‌توانست به عنوان محرک منابع برای تخصیص منابع به فعالیت‌ها مورد استفاده قرار گیرد، لیکن به دلیل محدودیت اطلاعات دریافتی از سیستم‌های نرم افزاری مراکز درمانی و نقص آن‌ها، امکان استفاده از این محرک‌ها در تخصیص منابع به کلیه فعالیت‌ها میسر نشد. لذا با استفاده از محرک فعالیت‌های شناسایی شده، تخصیص منابع مصرفی از مراکز فعالیت به خدمات تحت بررسی انجام پذیرفت.
در این مرحله برخی منابع به صورت مستقیم و برخی از

جدول ۴. گزارش مقایسه منابع مصرفی در سال ۱۳۹۰ هریک از مراکز درمانی به تفکیک عناصر هزینه

گزارش مقایسه‌ای هزینه‌های مراکز درمانی منتخب به تفکیک عناصر هزینه					
انحراف	درصد	الزها	درصد	ایزدی	
۵,۷۳۸,۹۸۸,۳۶۷		۷۰,۳۶۱,۰۸۲,۳۴۲		۷۶,۰۰۰,۰۷۰,۶۰۹	جمع کل هزینه‌ها
					پرسنلی
۳,۱۰۱,۹۴۵,۴۹۰	۶۹٪	۴۸,۲۲۸,۱۰۹,۴۰۸	۶۸٪	۵۱,۳۳۰,۰۵۴,۸۹۸	کل
-۲,۳۰۸,۳۸۳,۱۰۷	۸۳.۷۵٪	۴۰,۳۸۹,۷۷۸,۶۲۵	۷۴.۱۹٪	۳۸,۰۸۱,۳۹۵,۵۱۸	کارکنان
۳۹۲,۰۱۲,۹۸۷-	۵۰.۴۴٪	۲۰,۳۷۰,۴۴۱,۳۳۱	۵۲.۴۶٪	۱۹,۹۷۸,۶۲۸,۳۴۴	حقوق و دستمزد
۷۱,۲۹۰,۴۷۲-	۹۳.۸٪	۳,۷۸۸,۸۳۶,۶۴۶	۹.۷۶٪	۳,۷۱۷,۵۴۶,۱۷۴	حق بیمه
۶۲۰,۷۴۲,۶۷۳-	۱۳.۶۱٪	۵,۴۹۸,۱۹۱,۳۶۸	۱۲.۸۱٪	۴,۸۷۷,۴۴۸,۶۹۵	کارانه
۱۰۰,۳۰۵,۰۹۴-	۳.۱۴٪	۱,۳۶۷,۲۲۶,۶۶۲	۳.۰۶٪	۱,۱۶۶,۹۲۱,۵۶۸	سنوات رسمی پیمانی
۹۳,۹۲۰,۸۵۰-	۱.۱۲٪	۴۵۱,۸۸۴,۷۹۸	۰.۹۴٪	۳۵۷,۹۶۳,۹۴۸	سنوات قراردادی
۱,۰۳۰,۱۱۱,۰۳۱-	۲۲.۳۲٪	۹,۰۱۲,۹۹۷,۸۲۰	۲۰.۹۶٪	۷,۹۸۲,۸۸۶,۷۸۹	حقوق و مزایای غیر مستمر
۵,۴۱۰,۳۳۸,۶۰۲	۱۶.۲۵٪	۷,۸۳۸,۳۳۰,۷۷۹	۲۵.۸۱٪	۱۳,۲۴۸,۶۵۹,۳۸۱	پزشکان
۸۱۷,۸۳۸,۶۸۶	۱۲.۶۴٪	۹۹۰,۹۱۱,۰۳۵	۱۳.۶۵٪	۱,۸۰۸,۷۴۹,۷۲۱	حقوق و دستمزد
۱۶۶,۵۵۹,۴۹۹	۲.۲۴٪	۱۷۵,۸۷۱,۰۸۱	۲.۵۸٪	۳۴۲,۴۳۰,۵۸۰	حق بیمه
۳,۵۸۲,۹۰۰,۴۷۱	۸۰.۲۸٪	۶,۲۹۲,۶۸۹,۴۲۱	۷۴.۵۴٪	۹,۸۷۵,۵۸۹,۸۹۲	کارانه
۲۸,۵۸۷,۰۲۰-	۰.۹۷٪	۷۶,۰۲۰,۶۳۰	۰.۳۶٪	۴۷,۴۳۳,۶۱۰	سنوات رسمی پیمانی
۳,۶۷۲,۶۲۵-	۰.۰۵٪	۳,۶۷۲,۶۲۵	۰.۰۰٪	-	سنوات قراردادی
۸۷۵,۲۸۹,۵۹۱	۳.۸۲٪	۲۹۹,۱۶۵,۹۸۷	۸.۸۶٪	۱,۱۷۴,۴۵۵,۵۷۸	حقوق و مزایای غیر مستمر
					واد و ملزومات مصرف شدنی
۱,۲۹۳,۹۹۸,۴۸۶	۳٪	۱,۸۷۱,۳۹۷,۲۳۹	۴٪	۳,۱۶۵,۳۹۵,۷۲۵	کل
۵۱,۹۹۲,۳۴۵-	۱۸٪	۳۳۴,۰۱۳,۷۵۰	۹٪	۲۸۲,۰۲۱,۴۰۵	ملزومات اداری ۱۰۱
۱۵۱,۳۳۵,۸۷۷	۵٪	۹۰,۸۳۹,۵۲۰	۸٪	۲۴۲,۱۷۵,۳۹۷	قطعات یدکی ۱۰۵
۵۶۷,۷۰۷,۸۸۵	۱٪	۱۱,۲۹۱,۶۱۴	۱۸٪	۵۷۸,۹۹۹,۴۹۹	ابزار و لوازم مصرفی پزشکی ۱۰۹
۲۰۰,۰۰۰	۰٪	-	۰٪	۲۰۰,۰۰۰	دارو ۱۹۰
۶۲۶,۷۴۷,۰۶۹	۷۷٪	۱,۴۳۵,۲۵۲,۳۵۵	۶۵٪	۲,۰۶۱,۹۹۹,۴۲۴	سایر مواد و کالای مصرف شدنی
					استهلاک دارائی‌ها
۲۲,۱۳۰,۱۰۴-	۵٪	۳,۵۲۰,۰۵۱,۸۲۸	۵٪	۳,۴۹۷,۹۲۱,۷۲۴	کل
۱۴۹,۶۵۰,۱۸۵-	۶۷٪	۲,۳۶۵,۹۹۷,۵۰۰	۶۳٪	۲,۲۱۶,۳۴۷,۳۱۵	فضای اداری
۱۵۳,۰۸۱,۳۹۶	۷٪	۲۵۴,۴۰۹,۴۵۱	۱۲٪	۴۰۷,۴۹۰,۸۴۷	اموال و اثاثیه اداری
۲۵,۵۶۱,۳۱۵-	۲۶٪	۸۹۹,۶۴۴,۸۷۷	۲۵٪	۸۷۴,۰۸۳,۵۶۲	تجهیزات پزشکی
					ارو و لوازم مصرفی پزشکی
۴۰۰,۸۵۹,۴۹۰	۱۵٪	۱۰,۷۷۳,۸۲۶,۳۵۸	۱۵٪	۱۱,۱۷۴,۶۸۵,۸۴۸	کل
۷۳۵,۹۴۰,۹۴۰-	۴۹.۴۰٪	۵,۳۲۲,۷۵۰,۱۵۲	۴۱.۰۵٪	۴,۵۸۶,۸۰۹,۲۱۲	دارو مصرفی
۱,۱۳۶,۸۰۰,۴۳۱	۵۰.۶۰٪	۵,۴۵۱,۰۷۶,۲۰۵	۵۸.۹۵٪	۶,۵۸۷,۸۷۶,۶۲۶	لوازم پزشکی مصرفی
					سایر هزینه‌ها
۹۶۴,۳۱۴,۹۰۵	۸٪	۵,۸۶۷,۶۹۷,۵۰۹	۹٪	۶,۸۳۲,۰۱۲,۴۱۴	کل

- تعیین و مقایسه بهای تمام شده در سطح واحد خدمت؛
- مقایسه تعرفه درمانی مصوب با بهای خدمات تحت بررسی.

تعیین و مقایسه بهای تمام شده خدمات در سطح کل منابع مصرفی: مطابق اطلاعات استخراج شده از دفاتر مالی دانشگاه، کلیه هزینه‌ها در سال ۱۳۹۰ و سرفصل‌های مربوطه برای دو مرکز آموزشی-درمانی تحت بررسی در جدول ۴ ارائه شده است.

بر این اساس هزینه‌های مرکز آموزشی درمانی ایزدی در سال ۱۳۹۰ در مجموع به میزان ۵,۷۳۸,۹۸۸,۲۶۷ ریال بیش از مرکز الزهرا بوده است. سرفصل هزینه پرسنلی با ۶۸ درصد از کل هزینه‌های مرکز ایزدی و ۶۹ درصد از کل هزینه‌های مرکز حضرت زهرا(س)، بیشترین درصد هزینه‌بری را به خود اختصاص داده است و تفاوت میان هزینه‌های دو مرکز نیز عمدتاً ناشی از منابع مصرفی در این گروه بوده است که مقدار ریالی انحراف این سرفصل هزینه در دو مرکز به میزان ۳,۱۰۱,۹۴۵,۴۹۰ ریال می‌باشد.

خدمات تحت بررسی را به خود اختصاص داده است. عامل ایجاد انحراف بین حجم منابع مصرفی در خدمات سه گانه سزارین، زایمان طبیعی و زایمان بی‌درد، با در نظر گرفتن تفاوت تعداد خدمات ارائه شده در دو مرکز، ناشی از این گروه هزینه‌ها بوده است.

تعیین و مقایسه بهای تمام شده در سطح واحد خدمت: پس از طی مراحل پژوهش و انجام تخصیص‌های مربوطه، بهای تمام شده هر یک از خدمات محاسبه شد که نتایج آن در جدول ۶ ارائه شده است.

در مرکز آموزشی-درمانی ایزدی بهای هر واحد خدمت سزارین ۵,۳۵۹,۳۹۵ ریال، زایمان طبیعی ۴,۵۳۹,۵۵۳ ریال و زایمان بی‌درد ۴,۴۶۲,۷۳۹ ریال محاسبه گردید. در مرکز آموزشی-درمانی حضرت زهرا(س) نیز بهای هر واحد خدمت سزارین ۴,۹۷۴,۳۳۹ ریال، زایمان طبیعی ۳,۵۹۲,۶۱۰ ریال و هر واحد خدمت زایمان بی‌درد ۳,۸۶۲,۷۲۴ ریال استخراج گردید.

تعیین و مقایسه بهای تمام شده در سطح بهای کل خدمات تحت بررسی: پس از طی مراحل پژوهش و انجام تخصیص‌های مربوطه، بهای کل هر یک از خدمات در مراکز ایزدی و الزهرا محاسبه گردید که نتایج آن حاکی از انحراف در این زمینه بود لیکن به دلیل تفاوت اولیه جمع منابع مصرفی دو مرکز به میزان ۵,۷۳۸,۹۸۸,۲۶۷ ریال، مقایسه ریالی بهای کل خدمات مطلوب نبوده و نمایش انحراف به صورت درصدی جهت انجام تحلیل‌های بعدی مناسب‌تر می‌باشد که در قالب جدول ۵ ارائه شده است.

مطابق اطلاعات مندرج در جدول ۳ هزینه‌های پرسنلی و دارو و لوازم پزشکی مصرفی، بیشترین سهم از منابع مصرفی

مقایسه تعرفه درمانی مصوب با بهای خدمات تحت بررسی: همانطور که در جدول ۷ آمده است، بهای تمام شده در همه خدمات مورد بررسی در این پژوهش، بیشتر از تعرفه‌های مصوب دولتی است. در این میان خدمت سزارین دارای کمترین انحراف هزینه و تعرفه بوده و در نقطه مقابل خدمت زایمان طبیعی دارای بیشترین انحراف در این خصوص می‌باشد. ضمن آنکه در مجموع با توجه به بالاتر بودن بهای تمام شده خدمات مرکز ایزدی نسبت به مرکز الزهرا، سطح پوشش تعرفه‌های مصوب نسبت به بهای این خدمات در این مرکز کمتر است.

جدول ۵. گزارش مقایسه درصدی بهای تمام شده کل هر یک از خدمات

گزارش مقایسه درصدی بهای تمام شده خدمات به تفکیک سرفصل هزینه‌ها - مراکز آموزشی درمانی ایزدی و حضرت زهرا(س) ۱۳۹۰												
سرفصل هزینه	درصد خدمت سزارین			درصد خدمت زایمان طبیعی			خدمت زایمان بی‌درد			سایر خدمات		
	ایزدی	حضرت زهرا(س)	انحراف	ایزدی	حضرت زهرا(س)	انحراف	ایزدی	حضرت زهرا(س)	انحراف	ایزدی	حضرت زهرا(س)	انحراف
هزینه پرسنلی	۵۸٪	۵۵٪	۳٪	۶۰٪	۵۳٪	۷٪	۶۱٪	۵۶٪	۵٪	۶۵٪	۶۹٪	-۴٪
ملزومات	۲٪	۲٪	۰٪	۳٪	۲٪	۱٪	۳٪	۲٪	۱٪	۱٪	۱٪	۰٪
استهلاک اثاثیه اداری و تجهیزات پزشکی	۱٪	۱٪	۰٪	۱٪	۱٪	۰٪	۱٪	۱٪	۰٪	۱٪	۱٪	۰٪
دارو	۱۷٪	۲۳٪	-۵٪	۱۴٪	۲۳٪	-۸٪	۱۴٪	۲۲٪	-۷٪	۱۳٪	۸٪	۴٪
سایر هزینه‌ها	۷٪	۷٪	۰٪	۹٪	۹٪	-۰٪	۹٪	۹٪	۰٪	۴٪	۳٪	۰٪
سهم از استهلاک (فضا/تجهیزات عمومی)	۲٪	۲٪	۰٪	۲٪	۲٪	۰٪	۲٪	۲٪	۰٪	۳٪	۳٪	-۰٪
سهم از دوا و پستیانی	۹٪	۹٪	۰٪	۸٪	۷٪	۱٪	۸٪	۷٪	۱٪	۱۰٪	۱۱٪	-۱٪
جمع کل (ریال)	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۰٪

جدول ۶. گزارش مقایسه بهای واحد خدمات به تفکیک عناصر هزینه

گزارش مقایسه ای بهای تمام شده واحد خدمت به تفکیک سرفصل هزینه‌ها- مراکز آموزشی درمانی ایزدی و حضرت زهرا «س» ۱۳۹۰									
سرفصل هزینه	خدمت سزارین			خدمت زایمان طبیعی			خدمت زایمان بی درد		
	ایزدی	حضرت زهرا «س»	انحراف	ایزدی	حضرت زهرا «س»	انحراف	ایزدی	حضرت زهرا «س»	انحراف
تعداد خدمات	۳,۶۰۷	۳,۷۶۸	-۱۶۱	۱۳۲	۸۳۲	-۷۰۰	۳,۹۹۰	۲,۹۷۱	۱,۰۱۹
هزینه پرسنلی	۳,۱۵۳,۹۷۷	۲,۷۴۵,۴۸۵	۴۰۸,۴۹۲	۲,۷۶۴,۳۶۰	۱,۹۳۳,۷۵۶	۸۳۰,۶۰۴	۲,۳۳۷,۲۲۶	۲,۱۹۱,۴۶۱	۵۴۵,۷۶۵
ملزومات	۱۳۴,۴۴۲	۹۸,۷۳۳	۳۵,۷۰۹	۱۳۶,۱۰۵	۸۲,۹۳۵	۵۳,۱۷۰	۱۳۷,۸۰۳	۸۵,۲۳۹	۵۲,۵۶۴
استهلاک اثاثیه اداری و تجهیزات پزشکی	۶۷,۹۸۸	۵۳,۵۴۱	۱۴,۴۴۷	۴۷,۰۶۷	۲۶,۳۲۰	۲۰,۷۴۷	۳۹,۴۱۸	۲۶,۰۴۷	۱۳,۳۷۱
دارو	۹۳۲,۳۸۲	۱,۱۶۰,۲۵۶	-۲۲۷,۸۷۴	۶۷۷,۹۳۵	۸۵۶,۸۰۶	-۱۷۸,۸۷۱	۶۵۰,۹۶۱	۸۵۰,۵۶۱	-۱۹۹,۶۰۰
سایر هزینه‌ها	۴۲۰,۹۶۵	۳۴۹,۶۹۸	۷۱,۲۶۷	۴۱۱,۵۰۲	۳۳۳,۷۱۲	۷۷,۷۹۰	۴۱۸,۸۴۰	۳۴۵,۷۹۰	۷۳,۰۵۰
سهم از استهلاک (فضا/ تجهیزات عمومی)	۱۳۸,۲۲۱	۱۱۰,۱۴۰	۲۸,۰۸۱	۱۱۰,۵۸۰	۸۳,۲۱۰	۲۷,۳۷۰	۱۰۳,۶۰۹	۸۴,۶۷۷	۱۸,۹۳۲
سهم از دوایر پشتیبانی	۵۱۱,۴۲۱	۴۵۶,۴۸۶	۵۴,۹۳۵	۳۹۲,۰۰۳	۲۷۵,۸۷۱	۱۱۶,۱۳۲	۳۷۴,۸۸۳	۲۷۸,۹۴۹	۹۵,۹۳۴
جمع کل (ریال)	۵,۳۵۹,۳۹۵	۴,۹۷۴,۳۳۹	۳۸۵,۰۵۶	۴,۵۳۹,۵۵۳	۳,۵۹۲,۶۱۰	۹۴۶,۹۴۳	۴,۴۲۲,۷۳۹	۳,۸۱۲,۷۲۴	۶۰۰,۰۱۵

جدول ۷. گزارش مقایسه بهای واحد خدمات و تعرفه مصوب

خدمات اصلی	تعرفه مصوب	مرکز آموزشی درمانی ایزدی			مرکز آموزشی درمانی حضرت زهرا «س»		
		بهای هر واحد خدمت	انحراف از تعرفه (ریال)	سطح پوشش تعرفه نسبت به بها	بهای هر واحد خدمت	انحراف از تعرفه (ریال)	سطح پوشش تعرفه نسبت به بها
سزارین	۴,۲۱۸,۳۰۰	۵,۳۵۹,۳۹۵	۱,۱۴۱,۰۹۵	۷۹٪	۴,۹۷۴,۳۳۹	۷۵۶,۰۳۹	۸۵٪
زایمان طبیعی	۲,۶۱۳,۶۰۰	۴,۵۳۹,۵۵۳	۱,۹۲۵,۹۵۳	۵۸٪	۳,۵۹۲,۶۱۰	۹۷۹,۰۱۰	۷۳٪
زایمان بی درد	۳,۰۹۶,۰۰۰	۴,۴۶۲,۷۳۹	۱,۳۶۶,۷۳۹	۶۹٪	۳,۸۶۲,۷۲۴	۷۶۶,۷۲۴	۸۰٪

بحث و نتیجه‌گیری

بهای تمام شده یک واحد کلیه خدمات اصلی شامل: سزارین، زایمان طبیعی و زایمان بدون درد با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در مرکز ایزدی بیشتر از مرکز حضرت زهرا(س) است.

در بین سه خدمت اصلی تحت بررسی، خدمت سزارین در هر دو مرکز بیشترین سهم هزینه را به خود اختصاص داده است، اما خدمات زایمان طبیعی و بدون درد وضعیت متفاوتی در دو مرکز دارد. در مرکز ایزدی بهای واحد خدمت زایمان طبیعی بیش از زایمان بدون درد بوده درحالی‌که این مطلب در مرکز حضرت زهرا(س) برعکس می‌باشد.

تعرفه‌های مصوب درمانی کفایت هزینه تمام شده خدمات مورد بررسی را ننموده و انحراف قابل توجهی در این زمینه خصوصاً در مرکز آموزشی-درمانی ایزدی وجود دارد.

توجه به رویکرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در شناخت بهای خدمات دو مرکز آموزشی-درمانی مورد نظر، موجب شفافیت عوامل تأثیرگذار در بهای خدمات و استفاده از تکنیک منطقی در ردیابی و تسهیم هزینه‌های سربرار دوایر خدماتی پشتیبانی گردید. این امر پاسخ مناسبی به مدیریت دانشگاه در شناخت صحیح بهای تمام شده و تحلیل علل انحراف هزینه خدمات اصلی دو مرکز ارائه نمود.

در این بخش بر اساس یافته‌های پژوهش، به تحلیل علل انحراف بین هزینه‌ها و منابع مصرفی در هر یک از مراکز آموزشی-درمانی منتخب در ارائه خدمات اصلی مراکز آموزشی درمانی تحت بررسی پرداخته می‌شود.

تحلیل علل انحراف در سطح کل منابع مصرفی:

مطابق اطلاعات مندرج در جدول ۷ عوامل اصلی انحراف به شرح زیر است:

- هزینه‌های پرسنلی مربوط به دو مجموعه کارکنان و پزشکان می‌باشد که در گروه کارکنان، انحراف اصلی مربوط به هزینه کارانه و حقوق و مزایای غیر مستمر بوده و در خصوص پزشکان بیشترین انحراف میان مراکز درمانی، مرتبط با سه عنصر اصلی هزینه حقوق و دستمزد، کارانه و حقوق و مزایای غیر مستمر می‌باشد.
- وجود پزشکان هیأت علمی در مرکز آموزشی درمانی ایزدی دلیل افزایش سهم حقوق و دستمزد پزشکان این مرکز نسبت به مرکز درمانی حضرت زهرا(س) می‌باشد که هزینه حقوق این دسته از پزشکان ۳۸ درصد از کل حقوق پزشکان را شامل می‌شود.
- در خصوص هزینه کارانه، انحراف مقداری کارانه کارکنان و پزشکان در دو مرکز به ترتیب به میزان

ابزارهای مورد نیاز جهت پیاده‌سازی سیستم بهیابایی مبتنی بر فعالیت، وجود بستر مناسب نرم‌افزاری در سازمان است. تحلیل سیستم‌های اطلاعاتی سازمان از نظر سه رکن سیستم شامل: جریان ورودی داده، پردازش قابل انجام در سیستم و گزارشات خروجی می‌تواند موجب شناسایی نقاط قوت و ضعف و نیز اصلاحات مورد نیاز جهت استقرار مناسب هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت شود. در این راستا لازم است سیستم‌های اطلاعاتی مورد استفاده در دانشگاه با در نظر گرفتن نیازهای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مورد بررسی واقع و تغییرات احتمالی صورت پذیرد.

مدیریت بهای تمام شده: در حوزه مدیریت بهای تمام شده، بهره‌گیری از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت منجر به شناسایی و تفکیک مراکز فعالیت، تغییر طبقه‌بندی عناصر هزینه در دفاتر مالی و افساء آن‌ها براساس گروه‌بندی منابع مصرفی مؤثر در فرایند ارائه خدمات و نیز ضرورت تغییر روش حسابداری از مبنای نقدی به تعهدی می‌شود. بر این اساس، حوزه مالی علاوه بر انجام تکالیف سازمانی خود در ثبت و ضبط و گزارشگری مالی مرسوم، لازم است اطلاعات هزینه کرد را با طبقه‌بندی دیگری از حیث عوامل هزینه و مراکز فعالیت مربوطه و به موقع در اختیار مدیریت ارشد دانشگاه قرار دهد. این اقدام امکان مدیریت بهینه بهای تمام شده خدمات را میسر می‌نماید.

مدیریت مبتنی بر فعالیت‌های سازمان (ABM): مدیریت بر مبنای فعالیت در واقع مکمل مهندسی مجدد بوده که با فراهم کردن اطلاعات هزینه‌ای در رابطه با فعالیت‌های موجود، مبنای کافی در اختیار مدیریت ارشد دانشگاه در زمینه تداوم و یا حذف فعالیت‌ها را قرار می‌دهد. با توجه به انحراف قابل توجه بین هزینه‌ها و تعرفه‌های مصوب، نتایج حاصل از مرحله سوم پژوهش در این زمینه قابل استفاده بوده و مدیریت

جدول ۸. تعداد خدمات اصلی ارائه شده به تفکیک مراکز درمانی تحت بررسی

تعداد خدمت به تفکیک مراکز آموزشی درمانی - ۱۳۹۰		
نام خدمت	ایزدی	حضرت زهرا(س)
سزارین	۳,۶۰۷	۳۷۶۸
زایمان طبیعی	۱۳۲	۸۳۲
زایمان بی درد	۳,۹۹۰	۲۹۷۱
جمع کل	۷,۷۲۹	۷۵۷۱

عامل تأثیرگذار در هزینه کارانه، حجم خدمات ارائه شده در دو مرکز می‌باشد. جدول ۱۱ نشان می‌دهد مرکز آموزشی-درمانی ایزدی نسبت به مرکز حضرت زهرا(س) تعداد خدمت بیشتری را در سال ۱۳۹۰ ارائه کرده که بر این اساس مازاد هزینه کارانه در مرکز ایزدی به نسبت خدمات ارائه شده توجیه‌پذیر است.

تحلیل علل انحراف در سطح بهای کل خدمات

تحت بررسی: در خصوص علل انحراف بهای تمام شده خدمات مشابه به تناسب منابع مصرفی در دو مرکز با توجه به جدول ۸ (تعداد خدمات سه گانه)، یکی از عوامل ایجاد انحراف در منابع مصرفی به تفکیک خدمات تحت بررسی ناشی از تفاوت تعداد خدمات در دو مرکز می‌باشد.

سهم هزینه دارو و لوازم پزشکی مصرفی در کلیه خدمات تحت بررسی برای مرکز حضرت زهرا(س) بیش از مرکز ایزدی می‌باشد. مطابق بررسی‌های انجام شده علت این امر تنها ناشی از عامل مقدار داروی منظور شده می‌باشد؛ چراکه روش مورد استفاده جهت تعیین مقدار داروی مصرفی هر بیمار تحت درمان در هریک از خدمات مورد نظر مرکز حضرت زهرا(س) به روش گلوبال و در مرکز ایزدی مبتنی بر حجم مصرف واقعی بوده است.

تحلیل علل انحراف در سطح واحد خدمت: همانطور

که در جدول ۷ آمده است، هزینه‌های پرسنلی و دارو و لوازم پزشکی مصرفی، همچنان در بهای تمام شده واحد خدمت نیز، بیشترین سهم از منابع مصرفی خدمات تحت بررسی را به خود اختصاص داده‌اند و عامل ایجاد انحراف بین حجم منابع مصرفی در خدمات سه گانه سزارین، زایمان طبیعی و زایمان بی‌درد در دو مرکز، ناشی از این گروه هزینه‌ها بوده است که توجیه آن در بخش قبل ارائه شد.

پیشنهادات کاربردی

اصلاح نظام تعیین تعرفه: با توجه به عدم پوشش

هزینه تمام شده خدمات تحت بررسی از طریق تعرفه مصوب، ضروریست مدیریت دانشگاه نسبت به پیگیری اصلاح مکانیزم تدوین تعرفه‌ها و یا اتخاذ راهکار مناسب در کاهش بهای تمام شده خدمات اقدام لازم به عمل آورد.

بهبود سیستم‌های اطلاعاتی سازمان: یکی از

رادیولوژی بیمارستان آموزشی درمانی گلستان اهواز با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سال ۱۳۸۸. "فصلنامه بیمارستان، ۱۰ (۳۷)، ۳۸-۴۹.

• رجیبی، احمد. (۱۳۸۲). "طراحی و کاربرد سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، مطالعه موردی بیمارستان شهید فقیهی شیراز". معاونت توسعه مدیریت و منابع، دفتر برنامه‌ریزی منابع مالی و بودجه، ۱۰۲.

• رضایپور، عزیز. (۱۳۸۵). "هزینه یکای خدمت در کانون‌های هزینه‌نهایی بیمارستان شهدای هفتم تیر تهران در سال ۱۳۸۱". مجله علمی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی قزوین، ۱۰ (۴۱)، ۷۶-۸۱.

• عرب، محمد؛ یوسف‌وند، مانی؛ زهاوی، مونا. (۱۳۹۲). "قیمت تمام شده تخت روز و روز بیمار در بخش ارتوپدی مردان بیمارستان امام خمینی (ره) با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سال ۱۳۸۷". فصلنامه بیمارستان، ۱۲ (۴۴)، ۳۸-۲۹.

• کاظمی، زهره؛ زنگویی، سمیه؛ البرزی، روح‌اله. (۱۳۸۷). "بررسی هزینه تمام شده شستشوی هر دست البسه و ملحفه با استفاده از تکنیک هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در رختشویخانه بیمارستان ولیعصر (عج) بیرجند". مجموعه مقالات دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران، گروه مشاوران پنکو.

• گودرزی، غلامرضا؛ جهان‌مهر، نادر؛ احمدی، زهرا؛ امجدی، پریا. (۱۳۸۹). "محاسبه قیمت تمام شده خدمات ارائه شده در بخش آی سی یو قلب بیمارستان شفا کرمان با استفاده از تکنیک هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت". اولین همایش ملی کاهش قیمت تمام شده، تهران، سالن همایش‌های بین‌المللی صدا و سیما.

• محمدی، یونس؛ باغستانی، الهام؛ بهرامی، محمدامین؛ انتظاریان اردکانی، سمانه؛ احمدی‌تهرانی، غلامرضا. (۱۳۸۹). "محاسبه قیمت تمام شده دیالیز با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بیمارستان شهید صدوقی یزد در سال ۱۳۸۹". فصلنامه حسابداری سلامت، ۱ (۱)، ۷۳-۸۴.

• موسوی، سید علی؛ خوروش، فریبرز؛ فتحی، حسین؛ فدایی، هاجر؛ هادیان زرخش مقدم، شیرین‌السادات. (۱۳۸۹). "بررسی میانگین قیمت تمام شده خدمات درمانی در واحدهای سرپایی و تصویرنگاری در مرکز آموزشی درمانی الزهرا (س) اصفهان و مقایسه آن با میانگین تعرفه خدمات". مدیریت اطلاعات سلامت،

ارشد دانشگاه می‌تواند با شناسایی و تدوین تمامی فعالیت‌ها و فرایندهای سازمان به شیوه‌ای استاندارد، در خصوص حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده و یا تعدیل بهای تمام شده فعالیت‌ها اقدام نماید که این موضوع در شرایط فعلی و به واسطه الزامات قانونی دانشگاه مطابق تکالیف برنامه پنجم توسعه، امری ضروری و حیاتی می‌باشد.

بودجه‌ریزی عملیاتی (ABB): محاسبه هزینه واحد خدمات ارائه شده در بخش سلامت، پایه و اساس استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی می‌باشد. نبود اطلاعات علمی مناسب درباره بهای تمام شده خدمات ارائه شده در بخش‌های دولتی، هرگونه اقدامی در جهت اجرای بودجه‌بندی عملیاتی را با شکست مواجه کرده است. در بودجه‌بندی عملیاتی، باید از نظام هزینه‌یابی متناسبی استفاده شود که توانایی گزارش هزینه‌ها را بر طبق فعالیت‌ها داشته باشد. در این میان روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت یکی از فن‌های جدید و توسعه‌یافته در تحلیل، کنترل و محاسبه بهای تمام شده واقعی خدمات از طریق تخصیص هزینه‌های سربار به واحد خدمت بر اساس سهم هر یک از فعالیت‌ها در فرایند ارائه خدمت است که اطلاعات مفیدی را در جهت دستیابی به نظام بودجه‌ریزی عملیاتی مهیا می‌کند. با توجه به الزام استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی از سال ۱۳۹۲ مطابق ماده ۲۱۹ برنامه پنجم توسعه، شناخت بهای تمام شده واقعی خدمات با استفاده از روش بهایابی بر مبنای فعالیت به عنوان پیش‌نیاز این موضوع از ضروریات حوزه مالی دانشگاه علوم پزشکی می‌باشد.

مهندسی مجدد سازمان و فرایندها (BPM): مهندسی مجدد، با هدف شناسایی بهترین روش انجام یک مجموعه فعالیت‌های خاص، فرایندهای سازمان را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد. با توجه به فقدان چارت سازمانی مصوب برای مراکز درمانی، ضروریست ساختار سازمانی مناسب طراحی و با بسط آن در سایر حوزه‌های اجرایی دانشگاه، مبنای مهندسی مجدد سازمان قرار گیرد. از طرف دیگر شناخت فرایندهای عملیاتی نیز موجب شفاف‌سازی و بهبود چرخه انجام خدمات در سازمان شده و در استقرار بهای تمام شده بر فعالیت نقش ویژه‌ای ایفا می‌کند.

منابع

• ترابی، امین؛ کشاورز، خسرو؛ نجف‌پور، ژیللا؛ محمدی، عفت. (۱۳۹۰). "محاسبه قیمت تمام شده خدمات بخش

- Ergun, F. A., Agirbas, I. & Kuzu, I. (2013). "Activity-Based Costing for Pathology Examinations and Comparison with the Current pricing System in Turkey". *Turkish Journal of Pathology*, 29(1). ۲۳۵، (۱۴)۷
- نمازی، محمد. (۱۳۷۷). "بررسی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۷(۲)، ۷۱-۱۰۶.
- نمازی، محمد؛ غفاری، محمدجواد. (۱۳۸۷). "طراحی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در شرایط عدم اطمینان با استفاده از منطق فازی-مطالعه موردی: بیمارستان رضوی مشهد". *مجموعه مقالات اولین کنفرانس بین‌المللی حسابداری مدیریت، تهران، گروه مشاوران پنگو*.
- Hansen, D., Mowen, M. & Guan, L. (2007). *Cost management: accounting and control*. Cengage Learning.
- Kumar, A. (2006). "Towards the use Ontologies Activity Based Costing in Healthcare Organizations". <http://ifomis.Uni-saarland.de>.
- Lawson, R. A. (2005). "The Use of Activity Based Costing in the Healthcare Industry: 1994 vs. 2004". *Research in Healthcare Financial Management*, 10(1), 77-94.
- Lievens, Y., Van den Bogaert, W. & Kesteloot, K. (2003). "Activity-Based Costing: A Practical Model for Cost Calculation in Radiotherapy". *International Journal of Radiation Oncology Biology Physics*, 57(2), 522-535.
- Tsai, Pi-Hung. (2004). "Application of Activity-Based Costing (ABC) in the Evaluation of Eye-LASIK Surgical Cost in Taiwan". *Doctoral dissertation, Saint Louis University*.
- Yerehi, A. N. (2009). "Activity-Based Costing and it's Application in a Turkish University Hospital". *Aorn Journal*, 89(3), 573-591.

بررسی تأثیر خصوصی سازی بر عملکرد مالی و عملیاتی شرکت های دولتی خصوصی سازی شده

پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

جمال بحری ثالث^۱، * احمد فتحی عبدالهی^۲، غلامرضا کرمی^۳

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی ارومیه.

۲. مربی، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور.

۳. مربی، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۹/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۶/۵

Survey the Effect of Privatization on Financial and Operating Performance of Privatized Governmental Entities that Listed in Tehran Stock Exchange

J. Bahri Sales¹, * A. Fathi Abdollahi², Gh. Karami³

1. Assistant Professor, Accounting Department, Islamic Azad University Urmia, Iran.

2. Lecturer in Accounting, Accounting Department, Payam Noor University, Iran.

3. Lecturer in Accounting, Accounting Department, Payam Noor University, Iran.

Received: 2015/8/27

Accepted: 2015/12/11

Abstract

We study the effect of privatization on financial and operating performance of Iranian governmental entities that privatized during 2007-2013. The purpose of this study is investigation the success of privatization program in reaching performance improvements. In this study the performance of firms that privatized by share offering tested by earnings quality, profitability, liquidity, operating efficiency, capital investment and employment indexes. The innovation of this study was initial use of earnings quality index in Iranian privatization researches. Dechow and Dichev (2002) model used to measure of earnings quality. The compare means for paired samples test used for each hypothesis. The earnings quality index and sales to employment ratio were significantly lower than before privatization period. The net income to employment ratio as other operating efficiency factor was significantly upper than before privatization period. Other indexes don't show significant differences. The general result of this research is that the privatizing of Iranian governmental entities by public offering method has not been successful.

چکیده

در این مطالعه تأثیر خصوصی سازی بر عملکرد مالی و عملیاتی شرکت های دولتی خصوصی سازی شده در دوره زمانی بین سال های ۱۳۸۶ الی ۱۳۹۲ مورد بررسی قرار گرفت. هدف اساسی این پژوهش بررسی موفقیت برنامه خصوصی سازی در رسیدن به بهبود در وضعیت عملکرد شرکت های خصوصی سازی شده می باشد. در این مطالعه عملکرد شرکت هایی که به روش عرضه سهام خصوصی سازی شده اند با استفاده از معیارهایی چون کیفیت سود حسابداری، سودآوری، نقدینگی، کارایی عملیاتی، سرمایه گذاری در دارایی های سرمایه ای و اشتغال مورد بررسی قرار گرفت. شاخص کیفیت سود حسابداری به همراه یکی از شاخص های کارایی عملیاتی با عنوان نسبت فروش به نیروی انسانی کاهش معنی داری را در عملکرد مالی و عملیاتی نشان داد. البته شاخص دیگر کارایی عملیاتی یعنی سود خالص به نیروی انسانی افزایش معنی دار در عملکرد عملیاتی را ارائه داد. سایر شاخص ها تفاوت معنی داری را نشان ندادند. نتایج کلی این پژوهش حاکی از آن است که خصوصی سازی شرکت های دولتی در ایران باعث تضعیف عملکرد مالی و این شرکت ها شده است.

Keywords: Privatization, Financial and Operating Performance.

واژه های کلیدی: خصوصی سازی، عملکرد مالی و عملیاتی.

JEL Classification: M48, M14

طبقه بندی موضوعی: M48, M14

مقدمه

با توجه به فعالیت‌های اقتصادی مثبت و اثربخش دولت‌ها در دهه‌های ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ به تدریج با گسترش دامنه فعالیت‌ها به دلیل مشکلاتی نظیر بوروکراسی شدید، ضعف سیستم مدیریتی، فقدان سیستم مناسب ارزیابی و حسابرسی، فقدان انگیزه کاری، تعدد در اهداف، استفاده نامطلوب از انحصارات، حمایت‌های غیرکارا و ... طی دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰، عدم کارایی بر فعالیت‌های اقتصادی دولت‌ها حاکم شد و موجب عدم موفقیت آن‌ها در تحقق اهداف گردید. این مشکلات باعث شد که اکثر دولت‌ها طی دو دهه اخیر ابتدا تلاش نمایند از طریق انجام اصلاحاتی از قبیل حذف حمایت شرکت‌ها از رقابت داخلی و خارجی، از بین بردن امکانات دستیابی شرکت‌ها به تسهیلات اعتباری ارزان و ایجاد موانع بودجه‌ای سخت، حذف اهداف غیرتجاری شرکت‌ها، ایجاد استقلال در مدیریت و اداره شرکت‌ها، کاهش تعرفه‌های گمرکی و بازرگانی، استفاده از مکانیزم‌های ارزیابی عملکرد برای حساب‌دهی مدیران و ... بدون انتقال هیچگونه مالکیت و مدیریتی، به افزایش کارایی در فعالیت‌های اقتصادی بنگاه‌های دولتی بپردازند. نتایج حاصل از اصلاحات مذکور در اکثر قریب به اتفاق کشورها رضایت بخش نبود، زیرا در تشکیلات بوروکراسی دولتی، افزایش کارایی، تضمین استقلال مدیریت و به کارگیری انضباط مالی حاکم بر بازار کاری دشوار است. در نتیجه، گرایش به سوی مکانیزم خودسامان بخش بازار و انجام سیاست‌های آزادسازی، مقررات‌زدایی و خصوصی‌سازی همراه با واگذاری مالکیت و مدیریت به عنوان راهبردهایی عقلایی در جهت مقابله با مسائل و مشکلات اقتصادی و افزایش کارایی به طور وسیعی مورد حمایت دولت‌ها قرار گرفت. در ایران نیز در اولین برنامه توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی موضوع واگذاری فعالیت‌های اقتصادی دولت به بخش خصوصی در قالب سیاست خصوصی‌سازی مطرح و زمینه‌های اجرایی آن تصویب شد. از آن زمان تاکنون موفقیت سیاست خصوصی‌سازی و اجرای آن به یکی از پیچیده‌ترین دغدغه‌های اقتصادی مسؤولان و مدیران تبدیل شده و مباحث زیادی را به دنبال آورده است (پاکدامن، ۱۳۸۸).

پیشینه پژوهش

مصلح شیرازی و قائدشرف (۱۳۹۰)، پژوهشی با موضوع

“انتظار بهبود عملکرد صنایع دولتی واگذار شده به بخش خصوصی”، عملکرد مالی و عملیاتی سه سال قبل و سه سال بعد از واگذاری ۴۲ شرکت، که حداقل ۵۰٪ از سهام آن‌ها در فاصله سال‌های ۱۳۶۸ تا ۱۳۸۶ از طریق بورس اوراق بهادار واگذار شده است را مورد مطالعه و بررسی قرار دادند. نتایج این تحقیق نشان داد واگذاری سهام، هر چند تا حدودی باعث بهبود سودآوری و بهره‌وری نیروی کار می‌شود، تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر بهره‌وری کل عوامل، بهره‌وری سرمایه و گردش مجموع دارایی‌های شرکت‌های واگذار شده ندارد.

هوشمند و همکاران (۱۳۸۹)، به تحلیل عملکرد شرکت‌های واگذار شده به بخش خصوصی پرداختند، آن‌ها با بررسی عملکرد شرکت‌های واگذار شده به بخش خصوصی در ایران قبل از واگذاری به بخش خصوصی و پس از آن به این نتیجه رسیدند که در شرکت‌های واگذار شده به بخش خصوصی از طریق بورس اوراق بهادار، دو سال پس از واگذاری به بخش خصوصی شاخص‌های عملکرد شرکت‌ها بهبود نیافته است.

نجات و همکاران (۱۳۸۹)، پژوهشی با عنوان بررسی “تأثیر خصوصی‌سازی بر عملکرد شرکت‌های دولتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار” تهران نشان داد که میان عملکرد شرکت‌ها قبل و بعد از خصوصی‌سازی تفاوت معنی‌داری وجود ندارد و در واقع خصوصی‌سازی باعث بهبود عملکرد شرکت‌ها نشده است و حتی در بعضی مواقع باعث کاهش سودآوری شرکت‌ها نیز گردیده است. پژوهشی با موضوع تأثیر خصوصی‌سازی شرکت‌های دولتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بر بازده سهام آن‌ها توسط محمدزاده سالطه در سال ۱۳۸۳ انجام شد. در این پژوهش با استفاده از صورت‌های مالی شرکت‌های واگذار شده و سالنامه‌های بورس، بازده سهام شرکت‌ها برای دوره‌های قبل و بعد از خصوصی‌سازی و همچنین یک دوره مشابه برای شرکت‌های مشمول خصوصی‌سازی و شرکت‌هایی که دولتی باقی مانده‌اند، محاسبه و ارزیابی گردید. نتایج این پژوهش نشان داد پس از خصوصی‌سازی، بازده سهام شرکت‌ها تغییر معنی‌داری داشته است ولی این تغییر در حالت کلی مثبت نبوده است. همچنین طبق نتایج این پژوهش در یک دوره زمانی مشابه سه ساله شرکت‌ها چه دولتی باقی مانده باشند و چه خصوصی شده باشند تفاوت معنی‌داری بین بازدهی سهام آن‌ها وجود ندارد. به طور کلی با توجه به نتایج این پژوهش اجرای سیاست خصوصی‌سازی

جیو کین و فنگتینگ^۶ (۲۰۰۹)، پژوهشی پیرامون کیفیت سود حسابداری بعد از خصوصی سازی با استفاده از مدل دیچاو و دیچو در مورد اقلام تعهدی در کشور چین نشان داد که اگرچه خصوصی سازی از زمان اجرای آن از اواسط سال ۱۹۹۰ تأثیرات مثبتی از قبیل افزایش بهره‌وری، اشتغال‌زایی و کارایی را به دنبال داشته اما بر اساس یافته‌های این پژوهش، باعث کاهش کیفیت سود حسابداری گردیده است که عوامل آنرا می‌توان عوامل محیطی و مدیریت سود نام برد، اما سهم این دو عامل در این مورد متفاوت است. با مقایسه شرکت‌های خصوصی سازی شده با شرکت‌های خصوصی عوامل محیطی تأثیرات متفاوتی را نشان دادند. هنگامی که اندازه، چرخه عملیاتی و نسبت سود منفی، تأثیر معنی‌داری بر روی کیفیت سود نشان ندادند، تعهدات اختیاری تأثیر معنی‌داری را نشان دادند. نتایج نشان داد که مدیریت سود یک عامل مهم در پائین بودن کیفیت سود بوده است.

فرضیه‌های پژوهش

- فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر است:
۱. بین کیفیت سود حسابداری شرکت‌ها قبل و بعد از خصوصی سازی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.
 ۲. بین سودآوری شرکت‌ها قبل و بعد از خصوصی سازی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.
 ۳. بین نقدینگی شرکت‌ها قبل و بعد از خصوصی سازی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.
 ۴. بین کارایی عملیاتی شرکت‌ها قبل و بعد از خصوصی سازی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.
 ۵. بین میزان سرمایه‌گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌ها قبل و بعد از خصوصی سازی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.
 ۶. بین تعداد کارکنان شرکت‌ها قبل و بعد از خصوصی سازی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

روش پژوهش

این پژوهش با توجه به اینکه نتایج پژوهش حاضر می‌تواند برای طیف گسترده‌ای شامل: سهامداران، مسؤولان امر خصوصی سازی، تحلیل‌گران مالی و محققان مفید باشد به لحاظ هدف از نوع کاربردی و به دلیل اینکه در پی

قادر به دستیابی به اهداف آن یعنی بهبود بازده سهام شرکت‌ها نبوده است.

هونگ و وانگ^۱ (۲۰۱۱)، تأثیر خصوصی سازی‌هایی که با انتقال کل مالکیت به بخش خصوصی انجام گرفته‌اند را بر عملکرد ۱۲۷ شرکت بررسی کرد و نشان داد که انتقال کنترل شرکت منجر به بهبودهایی در سودآوری و کارایی این شرکت‌ها گردیده است.

تسامنی و همکاران^۲ (۲۰۱۰)، در پژوهشی با عنوان "عملکرد بعد از خصوصی سازی و تغییرات سازمانی" بر روی دو شرکت از پنج جنبه: مالی، مشتریان، فرایندهای داخلی، یادگیری و رشد و ارتباط بررسی شد. داده‌های این پژوهش از طریق مصاحبه با مدیران و کارکنان و تحلیل اسناد داخلی و خارجی شرکت انجام گرفت و نشانگر پیشرفت‌هایی در عملکرد این دو شرکت بود.

کیول و پی اسپرینگ^۳ (۲۰۱۰)، به خصوصی سازی بانک‌ها در کشور تانزانیا پرداخته و عنوان کردند با توجه به اینکه رشد اعتباری آهسته‌تر بود ولی بهبودهایی در بهره‌وری مشاهده شد.

تاتاهی و حشمتی^۴ (۲۰۰۹)، تغییرات در عملکرد مالی و عملیاتی شرکت‌های واگذار شده به بخش خصوصی کشور سوئد در دوره زمانی ۲۰۰۷-۱۹۸۹ را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش داده‌های حسابداری دو سال قبل و دو سال بعد از خصوصی سازی برای اندازه‌گیری عملکرد شرکت‌ها با استفاده از شاخص‌هایی مانند سودآوری، کارایی عملیاتی، سرمایه‌گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای، ساختار سرمایه، اشتغال و نقدینگی بکار برده شده‌اند، نتایج نشان داد که تفاوت معنی‌داری در عملکردها وجود ندارد. در روشی دیگر نیز بررسی عملکرد مالی این شرکت‌ها براساس بازده غیرعادی سهام این شرکت‌ها انجام گرفته که امکان مقایسه عملکرد آن‌ها را با شرکت‌های IPO^۵ همان دوره امکان‌پذیر می‌سازد و نتایج آن نشان‌دهنده تفاوت معنی‌داری بین بازده‌های این دو گروه می‌باشد. نتایج کلی این پژوهش نشان‌دهنده این است که خصوصی سازی شرکت‌های دولتی در کشور سوئد در مقایسه با سایر کشورها به طوری که انتظار می‌رفت موفقیت‌آمیز نبوده است.

- 1.Huang & Wang
- 2.Tsamenyi et al
- 3.Cull & P. Spreng
- 4.Tatahi & Heshmati
- 5.Initial Public Offering

زیر محاسبه می‌گردد:

$$\begin{aligned} TCA_{j,t} &= b_0 + b_1CFO_{j,t-1} + b_2CFO_{j,t} + \\ & b_3CFO_{j,t+1} + v_{j,t} \\ TCA_{j,t} &= (\Delta CA_{j,t} - \Delta CL_{j,t} - \Delta Cash_{j,t} + \\ & \Delta STDEBT_{j,t}) \\ CFO_{j,t} &= NIBE_{j,t} - TA_{j,t} \\ TA_{j,t} &= (\Delta CA_{j,t} - \Delta CL_{j,t} - \Delta Cash_{j,t} + \\ & \Delta STDEBT_{j,t} - DEPN_{j,t}) \\ EQ &= [v_{j,t}] \end{aligned}$$

$TCA_{j,t}$: اقلام تعهدی جاری شرکت j در سال t ،
 b_0, b_1, b_2, b_3 : مقادیر و ضرایب حاصل از رگرسیون،
 $CFO_{j,t}$: وجه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی
 شرکت j در سال t ،
 $v_{j,t}$: خطای برآورد مدل رگرسیون برای اندازه‌گیری
 کیفیت سود،

$CA_{j,t}$: تغییرات در دارایی‌های جاری شرکت j در طی
 یک سال مالی،
 $CL_{j,t}$: تغییرات در تعهدات جاری شرکت j در طی یک
 سال مالی،
 $Cash_{j,t}$: تغییرات در وجوه نقد شرکت j در طی یک
 سال مالی،
 $STDEBT_{j,t}$: تغییرات در وام‌های کوتاه مدت موجود
 در بدهی‌های جاری j در طی یک سال مالی،
 $NIBE_{j,t}$: سود خالص قبل از اقلام غیرعادی شرکت
 j در سال t ،

$TA_{j,t}$: اقلام تعهدی شرکت j در سال t ،
 $DEPN_{j,t}$: هزینه استهلاک شرکت j در سال t ،
 EQ : کیفیت سود حسابداری شرکت j در سال t ،
 $[v_{j,t}]$: مقادیر بزرگتر برای قدرمطلق خطای برآورد مدل
 رگرسیون نشان‌دهنده کیفیت سود ضعیف‌تر و مقادیر کوچکتر
 برای قدرمطلق خطای برآورد مدل رگرسیون نشان‌دهنده کیفیت
 سود قوی‌تر می‌باشد.

شاخص سودآوری: سودآوری که یک متغیر مالی
 است، توانمندی سازمان را در ایجاد سود با استفاده از منابع و
 سرمایه سازمان نشان می‌دهد (فرجی، ۱۳۸۷).

برای متغیر سودآوری، میانگین دو سال قبل و دو سال
 بعد برای شاخص‌های بازده دارایی‌ها (ROA)، بازده حقوق
 صاحبان سهام (ROE) و بازده فروش (ROS) محاسبه
 گردید. بطوری که:

ROA: سود خالص به کل دارایی‌ها،

بررسی تأثیرات متغیر مستقل پژوهش (خصوصی‌سازی) بر
 متغیر وابسته (عملکرد مالی و عملیاتی) می‌باشد و از آنجا
 که برای متغیرهای مستقل این پژوهش از اطلاعات موجود
 استفاده شده و قابل دستکاری نیستند، لذا روش انجام
 پژوهش حاضر از نوع علی یا پس رویدادی است.

برای بررسی و تجزیه و تحلیل تغییرات در عملکرد مالی و
 عملیاتی شرکت‌های خصوصی‌سازی شده قبل و بعد از فرایند
 خصوصی‌سازی از آزمون‌های زوجی t برای نمونه‌های زوجی
 استفاده گردید. عملکرد مالی و عملیاتی شرکت‌های
 خصوصی‌سازی شده سه سال قبل و سه سال بعد از
 خصوصی‌سازی با یکدیگر مقایسه گردید. تمامی مراحل آماری
 و آزمون فرض‌ها برای کل جامعه با استفاده از نرم افزار
 SPSS و EXCEL مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

ابزار گردآوری اطلاعات

در تحقیق حاضر به منظور گردآوری اطلاعات از روش
 کتابخانه‌ای استفاده شد بدین گونه که اطلاعات مورد نیاز
 جهت ادبیات تحقیق و مبانی نظری آن از طریق کتاب‌ها،
 مجلات و مقالات معتبر و پایان‌نامه‌ها و اطلاعات و
 داده‌های آماری مورد نیاز جهت آزمون فرضیه‌ها نیز از طریق
 منابع سازمان بورس اوراق بهادار تهران گردآوری گردیده
 است. این اطلاعات از صورت‌های مالی حسابرسی شده
 شرکت‌های مورد نظر استخراج می‌گردند.

تعریف متغیرهای پژوهش

شاخص کیفیت سود حسابداری: هدف اولیه
 گزارشگری مالی با کیفیت در بازار سرمایه این است که از
 قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های خاص پشتیبانی کند. بنابراین
 فرایند گزارشگری مالی از اهمیت بالایی برخوردار است،
 علت آن هم این است که اطلاعات دارای کیفیت بالاتر
 منتهی به قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های با کیفیت‌تر
 می‌شوند. هدف ثانویه کیفیت گزارشگری مالی این است که
 سیگنال‌هایی را برای استفاده‌کنندگان در رابطه با این
 موضوع که تا چه اندازه‌ای وظایف به طور مطلوب انجام شده
 می‌فرستد (افتخاری و پروایی، ۱۳۹۳).

برای متغیر کیفیت سود حسابداری که یک متغیر مالی
 است، ابتدا با استفاده از نرم افزار SPSS، معادله رگرسیون
 چندگانه با استفاده از مدل دیچاو و دیچاو^۷ (۲۰۰۲) به صورت

7. Dechow & Dichev

شده است. با توجه به تعریف از آنجایی که برای کارایی شاخص‌های متعددی می‌تواند وجود داشته باشد لذا در این پژوهش کارایی عملیاتی بدین صورت بیان می‌شود که به ازای هر نفر نیروی انسانی چه میزان کارایی در عملیات حاصل شده است.

در مطالعه‌ای توسط مانوما و تانکو^۹ (۲۰۰۸) با عنوان "عوامل بهبود عملکرد برای شرکت‌های خصوصی سازی شده در نیجریه"، کارایی عملیاتی با استفاده از دو نسبت سود قبل از مالیات به سرمایه بکار گرفته شده و سود قبل از مالیات به دوره گردش کالا، محاسبه شده است. برای بررسی کارایی شرکت‌ها بعد از خصوصی سازی از دو نسبت زیر استفاده شده است:

نسبت فروش به نیروی انسانی: یعنی به ازای هر نیروی انسانی، فروش چند واحد پولی بوده است.

نسبت سود خالص به نیروی انسانی: یعنی به ازای هر نیروی انسانی، سود خالص چند واحد پولی بوده است (تاتاهی و حشمتی، ۲۰۰۹).

شاخص اشتغال: شاخص اشتغال یک متغیر عملیاتی

است و داده‌های مورد نیاز برای این شاخص، تعداد نیروی انسانی شاغل (چه موقت و چه دائم) در طی سال مالی می‌باشد که از صورت‌های مالی و گزارش هیأت مدیره شرکت استخراج گردید و میانگین قبل و بعد از خصوصی سازی برای هر شرکت مورد محاسبه قرار گرفت (بریان^{۱۰}، ۱۹۷۹).

جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های خصوصی سازی شده پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که از جانب بورس اوراق بهادار تهران و سازمان خصوصی سازی در طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۲ اعلام شده‌اند. اسامی شرکت‌های خصوصی سازی شده از طریق سهام طبق لیست اعلامی از جانب سازمان خصوصی سازی قابل بررسی می‌باشد.

حجم نمونه و روش نمونه‌گیری

نمونه آماری با استفاده از روش نمونه‌گیری اطلاعات در دسترس، ۵۲ شرکت تعیین گردید.

ROE: سود خالص به کل حقوق صاحبان سهام،
ROS: سود خالص به فروش، می‌باشند.

شاخص نقدینگی: از آنجایی که نسبت آنی که یک

متغیر مالی است، در مقایسه با نسبت جاری، معیاری دقیق‌تر برای اندازه‌گیری وضعیت نقدینگی شرکت می‌باشد، برای محاسبه این شاخص از نسبت آنی استفاده شده است که حاصل تقسیم دارایی‌های آنی بر بدهی‌های جاری می‌باشد. این نسبت هر چه قدر بزرگتر باشد، آن شرکت در پرداخت بدهی‌های جاری با مشکلات کمتری روبرو می‌شود. دارایی‌های آنی به آن دسته از دارایی‌های جاری گفته می‌شود که دارای درجه نقدشوندگی بالا می‌باشند (هراتی، ۱۳۸۵).
نسبت آنی با استفاده از فرمول زیر محاسبه می‌شود:

پیش پرداخت‌ها- موجودی کالا- دارایی‌های جاری
نسبت آنی =
بدهی‌های جاری

شاخص سرمایه‌گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای:

به فعالیت تصمیم‌گیری درباره سرمایه‌گذاری در دارایی‌های بلندمدت و مخاطره‌آمیز، سرمایه‌گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای گویند (نورسکات^۸، ۲۰۰۲).

این شاخص نیز متغیر مالی است و برای تعیین میزان کارایی سرمایه‌گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای از دو شاخص زیر استفاده می‌نماییم:

- مخارج سرمایه‌ای به فروش: این شاخص نشان‌دهنده این است که به ازای هر ریال فروش چند ریال مخارج سرمایه‌ای شده است و از تقسیم مخارج سرمایه‌ای بر فروش بدست می‌آید.

- مخارج سرمایه‌ای به کل دارایی‌ها: یعنی اینکه به ازای هر ریال دارایی چند ریال مخارج سرمایه‌ای انجام شده است که از تقسیم هزینه سرمایه‌ای بر کل دارایی‌ها بدست می‌آید (تاتاهی و حشمتی، ۲۰۰۹).

شاخص کارایی عملیاتی: این شاخص یک متغیر

عملیاتی است. عبارت کارایی به این معنی است که شخص یا سازمان یا ماشین کار را به خوبی و بدون صرف مقدار زیادی از منابع انجام دهند یا به عبارت ساده‌تر نسبت ستانده به داده هر چه قدر بیشتر باشد کارایی در عملیات حاصل

9.Mainoma & Tanko

10.Bryan

8.Northcott

آزمون فرضیه دوم: بین سودآوری شرکت‌ها قبل و

بعد از خصوصی سازی تفاوت معنی داری وجود دارد.

همان گونه که قبلا نیز توضیح داده شد شاخص سودآوری در این پژوهش، توسط سه نسبت دیگر مورد بررسی قرار می گیرد. لذا در این پژوهش برای سه شاخص ROA، ROE و ROS فرضیه های آماری جداگانه ای تدوین شده و هر کدام بصورت مجزا مورد بررسی قرار گرفتند. همان گونه که در جدول شماره ۱ ملاحظه می شود هیچ یک از آزمون های انجام شده برای این سه شاخص معنی دار نمی باشد. پس فرض H_0 را نمی توان رد کرد. بعبارت دیگر سودآوری شرکت‌ها قبل و بعد از انجام خصوصی سازی تفاوت معنی داری با یکدیگر ندارد.

آزمون فرضیه سوم: بین نقدینگی شرکت‌ها قبل و

بعد از خصوصی سازی تفاوت معنی داری وجود دارد.

نسبت آنی شاخصی برای نقدینگی شرکت تعریف می شود. در جدول شماره ۱ نتایج آزمون t نمونه های زوجی برای نسبت آنی نتایج آزمون t مستقل برای نمونه های

شرکت های فعال در صنعت مالی و سرمایه گذاری به دلیل شرایط خاص آن‌ها در جامعه مورد بررسی قرار نگرفت. به علت محدودیت در دسترسی به اطلاعات، ۴۳ شرکت از شرکت های نمونه مورد تجزیه و تحلیل نهایی قرار گرفت.

یافته های پژوهش

آزمون فرضیه اول: بین کیفیت سود حسابداری شرکت‌ها قبل و بعد از خصوصی سازی تفاوت معنی داری وجود دارد.

در فرضیه های آماری $H_1: \mu_d \neq 0$ و $H_0: \mu_d = 0$ $(\mu_1 - \mu_2)$ نمایانگر میانگین داده های جفت شده کیفیت سود حسابداری می باشد. همانطور که در جدول شماره ۱ نشان داده شده است، نتیجه آزمون برای این شاخص معرف معنی دار بودن آزمون می باشد. پس فرض H_0 رد می شود و فرض H_1 پذیرفته می گردد. به عبارت دیگر فرضیه ۱ پژوهش را در سطح خطای ۰/۰۵ نمی توان رد نمود و کیفیت سود حسابداری در دوران بعد از خصوصی سازی شرکت های دولتی در مقایسه با دوران قبل از آن متفاوت است.

جدول ۱. نتایج آزمون t

متغیرها	میانگین d	انحراف معیار d	t	سطح معنی داری
آزمون t نمونه های زوجی برای شاخص کیفیت سود حسابداری	-۱/۲۰۳۰۱	۲/۲۶۳۰۸	-۲/۳۷۷	۰/۰۲۸
آزمون t نمونه های زوجی برای شاخص بازده کل دارایی ها	-۰/۰۱۷۷۷	۰/۱۸۵۷۸	-۰/۴۲۸	۰/۶۷۴
آزمون t نمونه های زوجی برای شاخص بازده فروش	-۰/۰۸۳۰۱	۰/۲۳۸۵۰	-۱/۵۵۶	۰/۱۳۶
آزمون t نمونه های زوجی برای نسبت آنی	۰/۱۱۷۶۳	۰/۴۲۳۸۷	۱/۲۴۱	۰/۲۳۰
آزمون t نمونه های زوجی برای نسبت فروش به نیروی انسانی	-۷/۴۴۸۳۶	۸/۹۲۰۰۸	-۳/۷۳۴	۰/۰۰۱
آزمون t نمونه های زوجی برای شاخص مخارج سرمایه ای به فروش	-۰/۰۰۳	۰/۱۵۳۳۳	-۰/۰۹۲	۰/۹۲۸
آزمون t نمونه های زوجی برای شاخص مخارج سرمایه ای به کل دارایی ها	۰/۰۰۹۰۱	۰/۰۹۷۳۹	۰/۴۱۴	۰/۶۸۴
آزمون t نمونه های زوجی برای تعداد نیروی انسانی	۶۴/۴۰	۱۸۱/۶۷۱۰۲	۱/۵۸۵	۰/۱۲۹
آزمون t نمونه های زوجی برای شاخص بازده حقوق صاحبان سهام	۰/۰۰۶۰۸	۰/۰۶۶۴۵	-۱/۳۳۴	۰/۲۹۶
آزمون t نمونه های زوجی برای نسبت سود خالص به نیروی انسانی	-۰/۳۲۶۴۵	۰/۱۲۲۴	-۲/۱۳۳	۰/۰۰۱

بحث و نتیجه گیری

فرضیه اول این پژوهش در خصوص تأثیر خصوصی سازی بر کیفیت سود حسابداری شرکت‌ها بود. در این پژوهش مقدار قدرمطلق فاصله بین ارقام تعهدی جاری شرکت و جریان وجوه نقد عملیاتی شرکت، به عنوان معیاری برای کیفیت سود حسابداری شرکت تعیین شد. نتایج آزمون فرضیه اول حاکی از معنی دار بودن تفاوت میانگین کیفیت سود حسابداری شرکت‌ها بود. از آنجایی که میانگین کیفیت سود حسابداری در دوره بعد از خصوصی سازی کمتر از دوره قبل از خصوصی سازی می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت که خصوصی سازی شرکت‌های دولتی در ایران موجب کاهش کیفیت سود حسابداری این شرکت‌ها شده است. این نتیجه منطبق با نتیجه مطالعه جیو کین و فنگتینگ که در سال ۲۰۰۹ در کشور چین انجام گرفت می‌باشد. استفاده از این معیار برای ارزیابی عملکرد شرکت‌های خصوصی سازی شده در این مطالعه برای اولین بار در ایران انجام گرفته است. با توجه به اینکه در اکثر قریب به اتفاق مطالعات انجام شده در زمینه خصوصی سازی شرکت‌های دولتی از شاخص‌هایی نظیر سودآوری، نقدینگی، اشتغال و... استفاده شده است، به کارگیری چنین شاخصی که با رویکردی متفاوت به قضیه می‌نگرد برای پژوهشگران در زمینه خصوصی سازی می‌تواند با اهمیت باشد. البته شاخص‌های دیگر نیز در این مطالعه برای مقایسه بهتر مورد بررسی قرار گرفت.

فرضیه چهارم این پژوهش در خصوص تأثیر خصوصی سازی بر کارایی عملیاتی شرکت‌های خصوصی سازی شده بود. این شاخص نیز در مطالعات مختلف در زمینه خصوصی سازی، نسبتاً پرکاربرد می‌باشد. نتایج آزمون فرض نمایان گر معنی دار بودن این آزمون بود. به عبارت بهتر می‌توان گفت که کارایی در عملیات پس از خصوصی سازی شرکت‌های دولتی با دوران قبل از آن متفاوت بوده است. با بررسی دقیق تر میانگین‌های حاصله برای سه دوره قبل و بعد از خصوصی سازی با یکدیگر، متوجه شدیم که نسبت فروش به نیروی انسانی در دوره بعد از خصوصی سازی کاهش یافته است اما نسبت سود خالص به نیروی انسانی بهبود یافته است. این مسأله را شاید بتوان با توجه به نتایج آزمون فرض اول پژوهش بدین صورت توجیه کرد که چون سود خالص بکار رفته برای محاسبه، دستخوش مدیریت‌های زیاده تری نسبت به مبلغ فروش شرکت بوده، نتوانسته است عملکرد را به خوبی نسبت فروش به نیروی انسانی ارزیابی کند و از آنجا که نتیجه آزمون فرضیه اول نیز

زوجی ارائه شده است. نتایج این آزمون نمایانگر معنی دار نبودن این آزمون است. بعبارت دیگر در سطح معنی داری ۰/۰۵، فرض H_0 را نمی‌توان رد نمود. پس در شاخص نقدینگی نیز همانند شاخص سودآوری تفاوتی به چشم نمی‌خورد.

آزمون فرضیه چهارم: بین کارایی عملیاتی شرکت‌ها قبل و بعد از خصوصی سازی تفاوت معنی داری وجود دارد.

کارایی عملیاتی در این پژوهش توسط دو معیار میزان فروش به نیروی انسانی و سود خالص به نیروی انسانی مورد بررسی قرار می‌گیرد. نتایج این دو آزمون در جدول شماره ۱ ارائه شده است. همان گونه که ملاحظه می‌شود آزمون برای هر دو معیار معنی دار می‌باشد. لذا فرض H_0 رد شده و فرض H_1 پذیرفته می‌شود. به عبارت بهتر با مقایسه میزان کارایی در عملیات برای شرکت‌های دولتی خصوصی سازی شده در دوران قبل و بعد از خصوصی سازی می‌توان گفت که این شاخص به طور معنی داری متفاوت است.

آزمون فرضیه پنجم: بین میزان سرمایه گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌ها قبل و بعد از خصوصی سازی تفاوت معنی داری وجود دارد.

برای تعیین میزان سرمایه گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای از دو معیار مخارج سرمایه‌ای به فروش و مخارج سرمایه‌ای به کل دارایی‌ها استفاده شده است. نتایج ارائه شده در جدول شماره ۱ نشانگر معنی دار نبودن آزمون‌ها است. پس در سطح خطای ۰/۰۵، فرض H_0 را نمی‌توان رد نمود. لذا میزان سرمایه گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای در دو دوره قبل و بعد از خصوصی سازی با یکدیگر تفاوت معنی داری نداشته است.

آزمون فرضیه ششم: بین تعداد کارکنان شرکت‌ها قبل و بعد از خصوصی سازی تفاوت معنی داری وجود دارد.

همان گونه که در جدول شماره ۱ نشان داده شده است این آزمون در سطح خطای ۰/۰۵ معنی دار نمی‌باشد. پس فرض H_0 قابل رد شدن نیست. به عبارت دیگر با مقایسه تعداد کارکنان یا میزان اشتغال در شرکت‌های دولتی خصوصی سازی شده در دوران قبل و بعد از خصوصی سازی تفاوت معنی داری بین آن‌ها مشاهده نمی‌شود.

نشانگر کاهش کیفیت سود حسابداری بود این امر نشانگر این است که در کل وضعیت عملکرد شرکت‌ها در ایران بعد از خصوصی‌سازی تضعیف شده است.

پژوهش‌های مختلفی نیز به بررسی این معیار پرداخته‌اند اما نتایج پژوهش تاتاهی و حشمتی (۲۰۰۹) با عنوان "عملکرد مالی و عملیاتی شرکت‌های خصوصی‌سازی شده در سوئد"، با نتایج بدست آمده در این پژوهش متفاوت است و نتایج این مطالعه حاکی از آن است که تغییر معنی‌داری در کارایی عملیاتی حاصل نشده است. اما نتایج مطالعه دیگری بر روی ۱۱۶ شرکت از شرکت‌های خصوصی‌سازی شده فعال در صنعت توزیع برق کشورهای آمریکای لاتین توسط آندرز و همکاران^{۱۱} (۲۰۰۶) نشانگر تغییر معنی‌دار در کارایی بود.

همچنین در پژوهشی که در ۲۳ کشور توسعه‌یافته توسط دی سوزا و همکاران^{۱۲} (۲۰۰۴) با عنوان تأثیر ویژگی‌های نهادی و خاص شرکت بر عملکرد دوره بعد از خصوصی‌سازی انجام گردید نیز تغییر معنی‌دار در کارایی مشاهده گردید.

با توجه به تجزیه و تحلیل نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش، به‌طور کلی می‌توان بیان داشت که خصوصی‌سازی شرکت‌های دولتی در ایران باعث تضعیف عملکرد شرکت‌های خصوصی‌سازی شده، گردیده است. عوامل متعددی در این زمینه می‌تواند دخیل باشد اما با توجه به نتایج این پژوهش و همان‌طور که در تجزیه و تحلیل نتایج آزمون فرضیه‌های اول و چهارم بیان شد، بنظر می‌رسد شرکت‌های واگذار شده به بخش خصوصی، سود را مدیریت کرده و مدیریت سود به مراتب بیشتر از گذشته انجام می‌پذیرد. البته این نتیجه‌گیری با توجه به سایر متغیرهای عملکرد در این پژوهش از قبیل سودآوری، نقدینگی و... اگرچه از لحاظ آماری معنی‌دار نیستند، نیز قابل مشاهده می‌باشد. یعنی اینکه میانگین این شاخص‌ها در کل، پس از خصوصی‌سازی کاهش یافته است. کم شدن نفوذ دولت در این شرکت‌ها و از دست دادن کنترل دولتی ممکن است از یک طرف به کارایی این شرکت‌ها بیانجامد و مباحث مربوط به مدیران سیاسی را به حاشیه براند اما رها نمودن به یکباره و عدم نظارت دولتی و عدم ایجاد یا ایجاد ضعیف ساختارهای نظارتی چه از درون و چه از بیرون شرکت‌ها ممکن است باعث شود دست مدیران برای سوء استفاده باز

بماند. اینکه اخیراً نیز بحث مربوط به وارد نمودن مدیران خارجی از سوی برخی دولت مردان به گوش می‌رسد ممکن است پر بی راه نباشد. در کنار نیروی انسانی ماهر که با ارزش‌ترین سرمایه هر بنگاهی است، نقش مدیریت هم جایگاه ویژه‌ای دارد که چگونه بتواند به این نیروها انگیزه بدهد و بهره‌وری کارکنان را افزایش دهد. این امر می‌تواند با استفاده از روش‌های جدید و مؤثر پاداش دهی و تشویق و تنبیه صورت گیرد که البته این چنین کاری نیازمند لازمه‌هایی از جمله پذیرش این مهم توسط جامعه و سهامداران است که بپذیرند حقوق و پاداش‌های بسیار بالا به مدیرانی داده شود که توانستند بنگاه را متحول کرده و به طور مثال آن را از زیان‌دهی به سوددهی تبدیل کنند.

پیشنهادات کاربردی

همان‌طور که اشاره شد اکثر پژوهش‌های انجام شده از ابتدای اجرای خصوصی‌سازی در کشورمان و همچنین یافته‌های این پژوهش، به نتایج یکسانی در مورد عدم بهبود در عملکرد شرکت‌ها اشاره دارند. این نتایج به دست‌اندرکاران و مسئولان امر خصوصی‌سازی این مسأله را بیان می‌دارد که ممکن است خصوصی‌سازی شرکت‌های دولتی به شیوه عرضه سهام، کارایی لازم را نداشته است و لازم است در شیوه‌های خصوصی‌سازی تجدید نظر اساسی اعمال گردد. استفاده بیشتر از روش‌هایی چون عقد قراردادهای واگذاری مدیریت و اجاره‌ی دارایی‌های بخش دولتی، مشارکت، سرمایه‌گذاری خارجی و مذاکره شاید بتواند راهگشا باشد.

پیشنهادات آتی

۱. برای بررسی اثرات این مسأله مهم همواره در پی معیارهای نوین باشند.
۲. همچنین بررسی‌های انجام شده در خصوص شرکت‌های خصوصی‌سازی شده در کشور ما همواره به آن دسته از شرکت‌هایی اختصاص داشته که از طریق عرضه سهام، خصوصی‌سازی شده‌اند، لذا به این مسأله باید دقت نمود که در کشور ما روش‌های دیگر خصوصی‌سازی از قبیل برگزاری مزایده و غیر سهامی نیز وجود دارد که بنا به ماهیت متفاوت این نوع خصوصی‌سازی‌ها با روش عرضه سهام، باید پژوهش‌های جداگانه‌ای در این زمینه‌ها انجام پذیرد.

11. Anders et al

12. D'Souza et al

• هوشمند، محمود؛ فرمانبر، محمد؛ کیوانفر، محمد. (۱۳۸۹). "تحلیل عملکرد شرکت های واگذار شده به بخش خصوصی (از طریق بورس اوراق بهادار) طی برنامه سوم توسعه". *مجله دانش و توسعه*، ۱۷ (۳۱)، زمستان ۱۳۸۹.

۳. همین طور به این مسأله از دیدگاه های مختلف نیز می توان نگرینست. بررسی بر اساس نوع صنعت نیز می تواند یکی از راهکارهای بررسی موشکافانه تر و بهتر این مسأله باشد.

محدودیت های پژوهش

عدم ارائه اطلاعات مالی توسط شرکت ها موجب کوتاه شدن قلمرو زمانی این پژوهش گردید. همچنین به علت عدم همکاری شرکت بورس اوراق بهادار تهران در ارائه اطلاعات مندرج در پرونده شرکت ها، این موضوع موجب محدودیت هایی در خصوص جمع آوری اطلاعات گردید.

منابع

- Anders, L., Foster, V. & Guasch J.L. (2006). "The Impact of Privatization on the Performance of the Infrastructure Sector: The Case of Electricity Distribution in Latin American Countries". World Bank Policy Research Working Paper 3936.
- Bryan, A. (1979). "Black's Law Dictionary". 5th ed, 471.
- Cull, R. & Spreng, P. C. (March, 2011). "Pursuing Efficiency while Maintaining Outreach: Bank Privatization in Tanzania". *Journal of Development Economics*, 94(2), 254-261.
- Dechow, P. & Dichev, I. (2002). "The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors". *The Accounting Review* 77 (Supplement), 35-59.
- D'Souza, J., Megginson, W. & Nash, R. (2004). "Effect of Institutional and Firm-Specific Characteristics on Post-Privatization Performance: Evidence from Developed Countries". *WWW.SSRN.COM, Working Paper Series*.
- Huang, Z. & Wang, K. (March, 2011). "Ultimate Privatization and Change in Firm Performance: Evidence from China". *China Economic Review*, 22 (1), 121-132.
- Jiuqin, LU. & Fengting, HUI. (2009). "Earning Quality After Privatization and it's Drivers A Comparison Between Private-Owned and State Owned Public Companies". *Proceedings of International Conference on Pacific Rim Management*, San Francisco, California USA, 121-28.
- Mainoma, M.A.M. & Tanko, M. (2008). "Sources of Performance Improvement for Privatized Firms in Nigeria". *WWW.SSRN.COM, Working Paper Series*.
- افتخاری، وحید؛ پروایی، اکبر. (۱۳۹۳). "مروری بر مفهوم کیفیت سود و ابهام موجود در پژوهشات آن". *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۳ (۱۰)، تابستان ۱۳۹۳.
- پاکدامن، رضا. (۱۳۸۸). *رویکردهای اجرایی و مبنایی قانونی خصوصی سازی*. تهران: انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
- دهقان هراتی، مهدی. (۱۳۸۵). "بررسی رابطه همبستگی بین نسبت جاری و شاخص فراگیر نقدینگی در شرکت های فعال در صنعت داروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *پایان نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه آزاد واحد کاشان.
- صفرزاده، محمدحسین. (۱۳۹۲). "کیفیت سود و معیارهای اندازه گیری آن". *پژوهش حسابداری*، شماره ۹.
- محمدزاده سالطه، حیدر. (۱۳۸۳). "تأثیر خصوصی سازی شرکت های دولتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بر بازده سهام آن ها". *پایان نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و پژوهشات تهران.
- مصلح شیرازی، علی نقی؛ قاندشرف، مرجان. (۱۳۹۰). "انتظار بهبود عملکرد صنایع دولتی واگذار شده به بخش خصوصی: حقیقت یا افسانه؟". *فصلنامه علوم مدیریت ایران*، ۶ (۲۱).
- نجات، سید امیررضا؛ میرزاده، اکبر؛ شهبازی، محمد؛ جواهری کامل، مهدی. (۱۳۸۹). "بررسی تأثیر خصوصی سازی بر عملکرد شرکت های دولتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *فصلنامه پژوهشنامه بازرگانی*، شماره ۵۵.

- Northcott, D. (2002). "Capital Investment Decision-making". *Reprinted by Thomson*, 4.
- Tatahi, M; Heshmati, A. (2009). "The Financial and Operating Performance of Privatized Firms in Sweden". *IZA Discussion Papers*, Discussion Paper No. 3953.
- Tsamenyi, M., Onumah, J. & Tetteh-Kumah, E. (July, 2010). "Post Privatization Performance and Organizational Changes: Case studies from Ghana". *Critical Perspectives on Accounting*, 21(5), 428-442.

تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور

احمد خدای پور^۱، * روح اله کفاش پور^۲

۱. دانشیار بخش حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان.

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمان.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۹/۱۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۳/۱

The Impact of Performance Budgeting Main Elements on Performance Auditing Implementation from the View Point of Experts and Auditors of Supreme Audit Court

A. Khodami pour¹, * R. Kafash pour²

1. Associate Professor of Accounting, Department of Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, Iran.

2. M.A. Student in Accounting, Islamic Azad University of Kerman Branch, Iran.

Received: 2015/6/22

Accepted: 2015/12/3

Abstract

Performance auditing since of traditional audit inability to perfect respond to the needs, is a suitable criterion to evaluate the efficiency, effectiveness and economy of activities, in order to targeted and systematic survey to provide an evaluation independent of performance and activities of public organizations to improve public accountability as well as the easiness of units decision making. The object of this study is to survey the impact of performance budgeting main elements on performance auditing implementation from the view point of experts and auditors of supreme audit court. For this purpose, the performance budgeting impacts is studied from three perspectives of planning, cost analysis, and performance management on assessment improvement in implementation of performance audit. This Research, is an applied research with a descriptive method, and in order to hypotheses testing, data were collected through questionnaire. The research population is comprised the Supreme Audit Court auditors and experts. To test the hypotheses, t test was used. Research findings show that the elements of planning, cost analysis, and performance management in performance budgeting have impacts on improvement of performance auditing and implementing of performance Budgeting system can greatly lead to improving the performance evaluations in performance auditing.

Keywords: Performance Budgeting, Performance Audit, The Supreme Audit Court.

JEL Classification: M61, M42

چکیده

حسابرسی عملکرد به دلیل ناتوانی حسابرسی‌های سنتی در پاسخگویی کامل به نیازها، به عنوان معیاری مناسب برای ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها، به منظور بررسی هدفمند و سیستماتیک برای تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیت‌های سازمان‌های دولتی جهت بهبود پاسخگویی عمومی و نیز سهولت تصمیم‌گیری واحدها می‌باشد. هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌باشد. برای این منظور، اثرات بودجه‌ریزی عملیاتی از سه منظر برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد مورد بررسی قرار گرفته است. پژوهش حاضر، از نوع کاربردی و از لحاظ شیوه پژوهش توصیفی-پیمایشی است و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، داده‌های لازم از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است. جامعه آماری پژوهش را حسابرسان و کارشناسان دیوان محاسبات کشور تشکیل می‌دهند. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که عناصر برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر دارد و پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند تا حد زیادی منجر به بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد شود.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی عملیاتی، حسابرسی عملکرد، دیوان محاسبات کشور.

طبقه‌بندی موضوعی: M61, M42

مقدمه

هدف غایی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، تغییر کانون توجه موضوع مدیریت و پاسخگویی در دولت از فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی به سوی نتایج حاصله از این فعالیت‌ها می‌باشد. محقق شدن چنین تحولی دستگاه‌های اجرایی را ملزم می‌سازد که اصلاحات مربوط به نظام مدیریت مبتنی بر نتایج همچون برنامه‌ریزی استراتژیک، برنامه‌ریزی عملیاتی، ارزیابی عملکرد و ارائه گزارش را به اجرا در آورند (حسن آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۸).

بودجه موقعی منشاء اثر است که بطور صحیح اجرا شود، زیرا در صورت عدم اجرای صحیح، نمی‌توان به هدف‌هایی که از نظر سیاسی، اقتصادی و اجتماعی در تنظیم آن مورد نظر بوده، نایل آمد. عملیات اجرایی صحیح و منطبق با هدف‌ها و برنامه‌های پیش‌بینی شده در سیاست‌ها و خط‌مشی‌های دولت بسیار مؤثر است. به همین جهت نظارت و کنترل بر اجرای بودجه از اهمیت بالایی برخوردار است (فرج وند، ۱۳۸۳).

نظارت مالی در بخش دولتی، امری لازم و انکارناپذیر است، اما کافی نمی‌باشد. زیرا در برخی موارد مشاهده شده که در اجرای برنامه‌های دولت، هزینه‌ها مطابق با شرایط و قوانین و مقررات انجام پذیرفته، اما نتایج با آنچه در برنامه‌ها پیش‌بینی شده، منطبق نبوده و یا اینکه هزینه‌ها جزء اتلاف منابع نتیجه‌ای در بر نداشته است (عبدالهی، ۱۳۸۰).

با فراگیر شدن ادبیات بودجه‌ریزی مدرن در ایران، به‌ویژه تأکید بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در اسناد بالا دستی همچون بندهای ۳۲ و ۳۳ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه ابلاغی مقام معظم رهبری و مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه و ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه و بنا بر عقیده آقایان محمد حسن آبادی و علیرضا نجار صراف که مدلی به نام مدل الماس در خصوص بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه کرده‌اند، در می‌یابیم که عواملی همچون برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد (نظارت، کنترل و ارزشیابی) به‌عنوان عناصر و مولفه‌های استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به‌شمار می‌روند. از سوی دیگر با توجه به توسعه روزافزون حسابداری عملکرد در بخش دولتی و همچنین الزام به روند اجرایی شدن حسابداری عملکرد (عملیاتی) در ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنجم توسعه و با عنایت به اینکه دیوان محاسبات کشور نیز در اجرای وظایف قانونی خود از سال ۱۳۸۸ رسماً حسابداری عملکرد را شروع نموده، ضرورت دارد چشم‌اندازهای استقرار این نظام بودجه‌ریزی از ابعاد گوناگون و از جمله، تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی

عملیاتی بر اجرای حسابداری عملکرد با توجه به اهمیت موضوع و اینکه تاکنون در این خصوص تحقیقاتی صورت نگرفته، مورد بررسی قرار گیرد. لذا سؤالاتی که در این پژوهش انتظار می‌رود، به آن‌ها پاسخ داده شود عبارتند از:

۱- آیا برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی عملیاتی منجر به بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابداری عملکرد می‌شود؟

۲- آیا تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی منجر به بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابداری عملکرد می‌شود؟

۳- آیا مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی منجر به بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابداری عملکرد می‌شود؟

پیشینه پژوهش

نقیبی (۱۳۷۹)، با انجام پژوهشی تحت عنوان "حسابرسی عملکرد" به این نتیجه رسیده که حسابداری عملکرد به دنبال ارتقای بهره‌وری از طریق بهبود و ارتقای مولفه‌های سه‌گانه، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی است و برای حصول اطمینان از ارتقای بهره‌وری نظام‌های کنترل مدیریت در سازمان‌های مختلف ایجاد می‌شود.

خدمای پور و زینالی (۱۳۸۶)، در مقاله "سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و تأثیر آن بر عملکرد و مسؤولیت پاسخگویی دولت" عنوان کرده‌اند که از میان هدف‌های مورد نظر برای پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، هدف پاسخگویی مینا و پایه قوی‌تری برای تعیین موفقیت آن، نسبت به تخصیص بودجه، ایجاد می‌کند. بودجه‌ریزی عملیاتی، مستقیم‌ترین پیوند میان اطلاعات عملکرد و افزایش کارایی و کیفیت خدمات است. سامانه بودجه‌ریزی عملیاتی از طریق استفاده از مدیریت کیفیت جامع و کاهش هزینه‌ها و همچنین افزایش رضایت مصرف‌کنندگان باعث بهبود عملکرد دولت شده و در واقع منجر به بهره‌برداری اثر بخش‌تر از منابع سازمان خواهد شد و مدیران می‌توانند از منابع موجود در راستای دستیابی به هدف‌های مورد انتظار تبیین شده در بودجه به طور اثر بخش‌تری بهره‌برداری کنند.

باباجانی (۱۳۸۸)، در مقاله‌ای با عنوان "تحلیل مبنای نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه‌ریزی سال ۱۳۸۷ از منظر مسؤولیت پاسخگویی" بیان نموده است که به رغم تحولات شگرفی که در دو دهه اخیر در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی کشورهای توسعه‌یافته و بسیاری از کشورهای در حال توسعه رخ داده است، اقدام مؤثری از سوی نهادهای مسؤول در برای ایجاد تحول در

بررسی میزان موفقیت دستیابی به هدف‌های استقرار سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی پرداختند در این حالت هم میزان موفقیت در دستیابی به هدف بهبود پاسخگویی برنامه‌ای بالاترین نمره را داشت و کمترین نمره به هدف تغییر در تخصیص بودجه مربوطه می‌شد. همچنین در بررسی‌های مربوط به بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان ابزاری برای پاسخگویی، به این نتیجه رسیدند که اندازه‌گیری عملکرد باعث بهبود مسؤولیت پاسخگویی نسبت به دستگاه‌های اجرایی می‌شود.

در پژوهش‌هایی که انجام گرفته نشان می‌دهد که حسابرسی عملکرد باعث پاسخگویی دولت به مردم از طریق نهادهای نظارتی در بسیاری از حوزه‌های قضایی شده است و همچنین گزارش حسابرسی عملکرد نظر حسابرسان را در خصوص عملکرد دولت جهت استفاده از منابع بخش عمومی و اینکه آیا اهداف اعلام شده به دست آمده است یا خیر، نشان می‌دهد (رادکلیف^۳، ۱۹۹۸؛ تامپسون^۴، ۱۹۹۶؛ فان نل^۵، ۱۹۹۴؛ هامبورگر^۶، ۱۹۸۹؛ یاماموتو و واتاناب^۷، ۱۹۸۹).

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر دارد.

فرضیه دوم: تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر دارد.

فرضیه سوم: مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر دارد.

روش پژوهش

روش پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از لحاظ شیوه پژوهش از نوع توصیفی پیمایشی که در گردآوری اطلاعات از روش کتابخانه‌ای برای مطالعات نظری و پیشینه پژوهش استفاده گردید. سپس برای قبول یا رد آزمون فرضیه‌ها از روش میدانی و برای جمع‌آوری اطلاعات لازم با ابزار پیمایش از پرسشنامه استفاده گردید.

ابزار گردآوری اطلاعات

در این پژوهش گردآوری اطلاعات به روش میدانی و از

نظام حسابداری دولتی کشور صورت نگرفته است. به نظر نگارنده، ورود به فرایند تحول در "نظام بودجه‌ریزی" و "نظام حسابداری و گزارشگری مالی" در درجه اول مستلزم درک صحیح نقش و اهمیت این دو نظام در فرایند پاسخگویی عمومی است. باید نقش و اهمیت بودجه سالانه به‌عنوان گستره و حوزه عمل مسؤولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت و نقش بی‌بدیل حسابداری و گزارشگری مالی به‌عنوان یکی از ابزارهای اصلی و با اهمیت تحقق و ارتقای سطح این دو مسؤولیت برای دولتمردان، سیاست‌ورزان و نهادهای متولی و مسؤول امور مالی و بودجه‌ای کشور روشن شده و به باور عمومی این قبیل مقامات تبدیل شود.

قدیم‌پور و طریقی (۱۳۸۸)، در مقاله "بودجه‌ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی" اعلام کرده‌اند که بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی از لحاظ اهداف، رابطه تنگاتنگی با همدیگر داشته و به سوی اهداف یکسانی در حرکت هستند و به عنوان اجزای اصلی نظام گزارشگری مالی دولتی با همدیگر همپایانی دارند به گونه‌ای که این دو مکمل همدیگر بوده و حول سه محور اصلی کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی می‌چرخند و تنها در سایه مشارکت این دو، مطلوبیت نظام گزارشگری مالی دولتی افزایش یافته و این نظام می‌تواند ابزاری قدرتمند برای دولت در مسؤولیت پاسخگویی باشد. همچنین این محققان بیان نموده‌اند که برای پاسخگویی کامل و دقیق بخش دولتی و همچنین به منظور موفقیت نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، تغییر و توسعه نظام حسابرسی دولتی و انجام حسابرسی عملیاتی ضرورت می‌یابد. یانگ^۱ (۲۰۰۳)، در مقاله "سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد" به این نتیجه رسید که استفاده از اطلاعات عملکردی و بودجه‌ریزی عملیاتی منجر به تصمیمات بهتر در تخصیص اعتبارات و بودجه در کنگره می‌شود. ولی علاوه بر آن ممکن است عوامل سیاسی و اجتماعی و اقتصادی هم در این امر دخالت داشته باشند. در هر حال، نتیجه کلی این بوده که استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی باعث افزایش کارایی منابع مصرفی دولت می‌شود.

جوردن و هاکبارت^۲ (۲۰۰۵)، با انجام پژوهشی با عنوان "اهداف و موفقیت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی" به بررسی میزان اهمیت مسؤولیت پاسخگویی و همچنین تحقق مناسب آن با اجرای سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی، دریافتند که هدف اصلی دولت از اجرای سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی، بهبود مسؤولیت پاسخگویی برنامه‌ای می‌باشد. سپس پژوهشگران به

3. Radcliffe

4. Thompson

5. Funnel

6. Hamburger

7. Yamamoto & Watanabe

1. Young

2. Jordan & Hackbart

برنامه‌ای هنگامی اجرایی خواهد بود که سازوکارهای مناسب برای هزینه‌یابی کامل برنامه‌ها وجود داشته باشد. بدین ترتیب می‌توان خروجی برنامه‌ها را به هزینه‌های بودجه‌ای آن‌ها و سپس به پیامدهای نهایی آن‌ها مرتبط ساخت تا بتوان عملکرد برنامه‌ها را مورد ارزیابی قرار داد.

شیوه هزینه‌یابی متناسب با رویکرد خروجی محور، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) است. بدین ترتیب می‌توان فعالیت‌ها را به گونه‌ای مدیریت کرد تا کارایی و اثربخشی آن‌ها به صورت مستمر بهبود یابد (همان، ۱۳۸۸).

مدیریت عملکرد: تجارب کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه بیانگر این است که ارزیابی عملکرد تأثیر بسزایی در مدیریت هزینه‌های عمومی دارد. در مرحله تهیه و تنظیم بودجه، دسترسی و استفاده گسترده از اطلاعات عملکردی، سازمان‌های برنامه و بودجه را برای به چالش کشیدن پیشنهادات بودجه‌ای دستگاه‌های اجرایی و در مرحله اجرای بودجه، آنان را برای شناسایی و مقایسه بین دستگاه‌های با عملکرد مطلوب و ضعیف تقویت می‌کند.

از آنجائی که ارزیابی عملکرد به رؤسای دستگاه‌های اجرایی و مقامات ارشد تصمیم‌گیرنده کشور، به منظور اتخاذ تصمیمات بهتر و به کارگیری اثربخش منابع کمک می‌نماید، تأثیر بسزایی در بهبود کیفیت مدیریت دارد (همان، ۱۳۸۸).

اجرای حسابرسی عملکرد: در سال‌های اخیر حسابرسی عملکرد، به دلیل ناتوانی حسابرسی‌های مالی در پاسخگویی کامل به نیازهای سیستم‌های مدیریتی، مورد توجه قرار گرفته است. گسترش حسابرسی عملکرد و اجرای این نوع حسابرسی در رشد و توسعه اقتصادی کشور نقش مهمی

طریق ارسال پرسشنامه برای کارشناسان و حسابرسی که در دیوان محاسبات کشور و دیوان محاسبات استان‌ها مشغول فعالیت می‌باشند انجام گرفته است.

تعریف متغیرهای پژوهش

در مورد فرضیه‌های پژوهش حاضر، متغیرهای مستقل و وابسته در جدول شماره ۱ نشان داده شده است.

برنامه‌ریزی: عنصر اصلی در کلیه نظام‌های بودجه‌ریزی مفهوم برنامه است که تجدید ساختار بودجه نیز بر این اساس می‌باشد. یک برنامه شامل گروهی از فعالیت‌ها و پروژه‌هایی است که به صورت مناسب و معنادار با یکدیگر یکپارچه شده‌اند و دارای حداقل یک ویژگی واحد بوده و با استفاده از منابع در دستیابی به یک هدف سیاستی مشخص نقش دارند. سپس اهداف عملیاتی هر یک از برنامه‌ها و فعالیت‌ها را می‌توان مشخص نمود. بر این اساس بودجه‌ریزی و حسابداری را می‌توان به گونه‌ای انجام داد که هزینه‌ها و درآمدهای هر یک از برنامه‌ها یا فعالیت‌ها برای تصمیم‌گیران شفاف شود. بودجه‌ریزی خروجی محور ویژگی ارزیابی خروجی‌ها و عملکرد فعالیت‌ها را به منظور پیوند آن‌ها به اهداف هزینه‌ای و عملیاتی، به اصول بودجه‌ریزی برنامه‌ای اضافه می‌کند. بودجه‌ریزی عملیاتی نوین نیز استفاده از اطلاعات را به منظور استقرار استانداردها به ویژگی‌های پیشین اضافه می‌کند تا بتوان هزینه‌ها و عملکرد را مورد ارزیابی قرار داد و منابع دولت را از طرق نظام انگیزشی که موجب ارتقای پاسخگویی می‌گردد، به صورت کارآمدتر و اثربخش‌تر مورد استفاده قرار داد (حسن آبادی، و نجار صراف، ۱۳۸۸).

تجزیه و تحلیل هزینه‌ها: محاسبه قیمت تمام‌شده محصول یا هزینه‌یابی محصول که پایه و اساس حسابداری صنعتی بوده از طریق نظام بودجه‌ریزی عملیاتی با توجه به ضرورت‌ها و رویکردهای مدیریت دولتی نوین به شکل فزاینده‌ای مورد توجه جدی دولت‌ها قرار گرفته است. رویکرد و تکنیک هزینه‌یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت نه یک روش حسابداری قیمت تمام‌شده بلکه یک ابزار قدرتمند مدیریتی برای افزایش کارایی و اثربخشی و در نهایت بهره‌وری سازمانی است.

تأکید بر خروجی‌ها و پیامدها نیاز به شناسایی ورودی‌ها را مرتفع نمی‌سازد. شناسایی ورودی‌ها کماکان مورد استفاده‌ترین ابزار بودجه‌ریزی و حسابداری سالانه است. یک ساختار

جدول ۱. متغیرهای پژوهش

فرضیه‌ها	متغیرهای مستقل	متغیر وابسته
	(عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی)	
۱	برنامه‌ریزی	اجرای حسابرسی عملکرد
۲	تجزیه و تحلیل هزینه‌ها	
۳	مدیریت عملکرد	

ذیل تعیین می گردد:

$$N = 2088$$

$$P = 50\%$$

$$(1-p) = q = 50\%$$

$$\alpha = 5\%$$

$$\varepsilon = 5\%$$

$$n \geq \frac{2088 \times (1.96)^2 \times 50\% \times (1-50\%)}{(2088-1) \times (5\%)^2 + (1.96)^2 \times 50\% \times (1-50\%)} \approx 325$$

روش نمونه گیری

با توجه به اینکه هر چه نمونه انتخابی بالاتر باشد نتایج واقعی تری بدست می آید لذا با استفاده از روش کوکران می بایست حداقل تعداد ۳۲۵ نفر به پرسشنامه پژوهش پاسخ می دادند. بر این اساس تعداد ۴۰۰ پرسشنامه در بین افراد جامعه آماری توزیع شد. این تعداد تخمینی بود و تصمیم بر این شد که در صورت عدم دریافت تعداد پرسشنامه مورد نظر (۳۲۵ عدد)، تعداد دیگری پرسشنامه توزیع گردد. اما با توجه به پیگیری های فراوان تعداد پرسشنامه مورد نیاز توسط محقق جمع آوری گردید.

ابزار اندازه گیری داده ها

برای اندازه گیری داده ها از طیف لیکرت استفاده شده است. بدین صورت که ویژگی های کیفی به کمی تبدیل می شود تا تجزیه و تحلیل آماری بر اساس ویژگی های کمی انجام پذیرد. برای تبدیل ویژگی های کیفی به کمی ابتدا برای هر یک از گزینه های پرسشنامه ارزش های عددی به شرح جدول ۱ تا ۳ اعمال شده است. پس از جمع آوری پرسشنامه ها، امتیازات هر پرسشنامه محاسبه می گردد، سپس تجزیه و تحلیل های آماری صورت گرفته و نتیجه پژوهش به دست می آید.

نمره گذاری پرسشنامه عوامل مؤثر بر بهبود ارزیابی ها در اجرای حسابرسی عملکرد به شرح جدول شماره ۲ می باشد.

روایی و پایایی پژوهش

در پژوهش فعلی از پرسشنامه ای استفاده شده که نحوه تنظیم آن به این صورت است که پس از انتخاب موضوع و مشخص شدن فرضیات پژوهش، به منظور کسب اطلاعاتی پیرامون بودجه ریزی عملیاتی و عناصر اصلی آن و حسابرسی عملکرد و تأثیراتی که عناصر اصلی بودجه ریزی عملیاتی می تواند بر اجرای حسابرسی عملکرد داشته باشد، به کتاب ها و

ایفا می کند، از این رو برای دستیابی به این هدف بایستی زمینه های لازم برای اجرای آن را فراهم نمود. در کشور ما، مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت آثار اساسی دارد. مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. ماهیت بخش دولتی ایجاب می کند که در این بخش، حسابرسی عملکرد علاوه بر حسابرسی مالی الزامی گردد. حسابرسی عملکرد و خدمات مرتبط با آن از جمله ابزارهایی هستند که با هدف یاری رساندن به مدیران، برای هدایت و رهبری بهتر واحدهای اقتصادی شکل گرفته، تا با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در بنگاه های اقتصادی و ارائه پیشنهادهای عملی، مدیران را در اداره بنگاه کمک کنند.

جامعه آماری و حجم نمونه

جامعه آماری پژوهش را کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور تشکیل می دهند. حجم جامعه ۲۰۸۸ نفر می باشد. برای انتخاب نمونه آماری از بین جامعه آماری از فرمول کوکران استفاده شد تا حجم نمونه برای ما مشخص گردید. بر اساس فرمول کوکران حجم نمونه ۳۲۵ نفر محاسبه شده است:

$$n \geq \frac{N \times Z_{\alpha}^2 \times P \times (1-P)}{(N-1) \times \varepsilon^2 + Z_{\alpha}^2 \times P \times (1-P)}$$

n: تعداد اعضای نمونه،

N: تعداد اعضای جامعه مورد نظر،

α: احتمال وقوع خطای نوع اول،

P: نسبت موفقیت در اثبات فرضیه های پژوهش (نسبت وجود صفت در جامعه آماری)،

q=(P-1): نسبت عدم موفقیت در اثبات فرضیه های

پژوهش (نسبت عدم وجود صفت در جامعه آماری)،

ε: حداکثر خطای برآورد در نظر گرفته شده (مقدار اشتباه

مجاز).

در این پژوهش تا میزان ۵ درصد خطا (ε) فرض شده است و چون قصد بر این است که با اطمینان ۹۵ درصد، نتیجه بررسی نمونه به کل جامعه آماری تعمیم داده شود لذا خطای نوع اول آزمون (α) به اندازه ۵ درصد تعیین گردید؛ که با این تصمیم خطای نوع دوم (β) نیز به حداقل می رسد. با توجه به مفروضات یاد شده، حجم نمونه آماری به شرح

جدول ۲. نحوه نمره‌گذاری و مقیاس نتیجه‌گیری عوامل مؤثر بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد

متغیر	شماره سؤال	دامنه نمرات	مشخصات	كاملا مخالفم (خیلی کم)	مخالفم (کم)	نسبتاً موافقم (متوسط)	موافقم (زیاد)	كاملا موافقم (خیلی زیاد)
برنامه‌ریزی	۱-۱۰	۱۰-۵۰	طیف امتیازدهی	۱	۲	۳	۴	۵
			دامنه مجموع نمرات	۱۰-۱۸	۱۸-۲۶	۲۶-۳۴	۳۴-۴۲	۴۲-۵۰
			دامنه میانگین نمرات	۱-۱/۸	۱/۸-۲/۶	۲/۶-۳/۴	۳/۴-۴/۲	۴/۲-۵
تجزیه و تحلیل هزینه‌ها	۱۱-۲۰	۱۰-۵۰	طیف امتیازدهی	۱	۲	۳	۴	۵
			دامنه مجموع نمرات	۱۰-۱۸	۱۸-۲۶	۲۶-۳۴	۳۴-۴۲	۴۲-۵۰
			دامنه میانگین نمرات	۱-۱/۸	۱/۸-۲/۶	۲/۶-۳/۴	۳/۴-۴/۲	۴/۲-۵
مدیریت عملکرد	۲۱-۳۰	۱۰-۵۰	طیف امتیازدهی	۱	۲	۳	۴	۵
			دامنه مجموع نمرات	۱۰-۱۸	۱۸-۲۶	۲۶-۳۴	۳۴-۴۲	۴۲-۵۰
			دامنه میانگین نمرات	۱-۱/۸	۱/۸-۲/۶	۲/۶-۳/۴	۳/۴-۴/۲	۴/۲-۵

جدول ۳. سازگاری درونی

پرسشنامه	آلفای کرونباخ	تعداد سؤالات	تعداد نمونه‌ها
برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی عملیاتی	۰/۹۱۲	۱۰	۳۲۵
تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی	۰/۸۸۱	۱۰	۳۲۵
مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی	۰/۸۹۸	۱۰	۳۲۵

مقالات معتبر در زمینه‌های مربوطه که در ایران موجود بود و همچنین ترجمه مقالات و پایان‌نامه‌هایی که در خارج از ایران و از طریق اینترنت و نشریات در دسترس قرار داشت، مراجعه و پس از مطالعه منابع ذکر شده، عوامل و متغیرهای تأثیرگذار، شناسایی و استخراج گردید و سپس به طور تصادفی ۸ نفر از صاحب‌نظران در این زمینه، انتخاب و لیستی از عوامل مذکور و نمونه‌ای از پرسشنامه در اختیار آن‌ها قرار داده شد که میزان محاسبه شده روایی ۰/۸۹۴ می‌باشد که نشان‌دهنده میزان روایی لازم پرسشنامه می‌باشد. پایایی دلالت بر آن دارد که ابزار اندازه‌گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسانی به دست می‌دهد. دامنه ضریب اعتبار از صفر تا یک است. در واقع پایایی به دقت اندازه‌گیری و ثبات آن مربوط است و دو معنای متفاوت دارد: ۱- ثبات اندازه‌گیری‌ها در طول زمان یا تکرارپذیری، ۲- سازگاری درونی،

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی و استنباطی

نتایج آمار توصیفی در جداول شماره ۴، ۵، ۶، ۷ و ۸ نشان داده شده است که از بین تعداد ۳۲۵ پرسشنامه توزیع شده ۹۰/۵ درصد (۲۹۴ نفر) از نمونه آماری مرد و ۹/۵ درصد (۳۱ نفر) آن‌ها زن هستند، همچنین بیشتر اعضای نمونه آماری دارای رشته تحصیلی حسابداری (۶۲/۵ درصد) و سطح تحصیلات لیسانس (۲۵/۹ درصد) و فوق لیسانس و بالاتر

جدول ۷. توزیع فراوانی افراد بر اساس سابقه کار

سابقه کار	فراوانی	درصد
کمتر از ۵ سال	۶۸	۲۰/۹
۶-۱۰ سال	۶۷	۲۰/۶
۱۱-۱۵ سال	۵۹	۱۸/۲
۱۶-۲۰ سال	۷۱	۲۱/۸
بیشتر از ۲۱ سال	۶۰	۱۸/۵
کل	۳۲۵	۱۰۰

جدول ۸. توزیع فراوانی افراد بر اساس پست سازمانی

پست سازمانی	فراوانی	درصد
حسابرس کل	۴	۱/۲
سر حسابرس ارشد	۵۸	۱۷/۸
سر حسابرس	۸۳	۲۵/۵
حسابرس ارشد	۶۵	۲۰
حسابرس	۱۱۵	۳۵/۵
کل	۳۲۵	۱۰۰

جدول ۹. مقیاس نمره‌گذاری هایبر

۳/۶۷-۵	۲/۳۴-۳/۶۶	۱-۲/۳۳
زیاد	متوسط	ضعیف

برای سنجش میزان تک بعدی بودن نگرش‌ها، عقاید و... (پایایی) روش‌های مختلفی وجود دارد. در این پژوهش برای بررسی همسانی درونی آزمون از آلفای کرونباخ طبق جدول شماره ۳ استفاده شده است. همان طور که در جدول شماره ۳ مشاهده می‌شود، مقدار آلفای کرونباخ برای پرسشنامه "عوامل مؤثر در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد" برای اهداف پژوهشی قابل قبول هستند (بزرگ‌تر از ۰/۷).

جدول ۴. توزیع فراوانی افراد بر اساس جنس

جنس	فراوانی	درصد
مرد	۲۹۴	۹۰/۵
زن	۳۱	۹/۵
کل	۳۲۵	۱۰۰

جدول ۵. توزیع فراوانی افراد بر اساس تحصیلات

تحصیلات	فراوانی	درصد
دیپلم	۵	۱/۶
فوق دیپلم	۷۱۷۱	۲/۲
لیسانس	۱۴۰	۵۲/۹
فوق لیسانس و بالاتر	۳۲۳	۴۳/۳
کل پاسخگو	۳۲۳	۱۰۰
بدون پاسخ	۲	-
کل	۳۲۵	-

جدول ۶. توزیع فراوانی افراد بر اساس رشته تحصیلی

رشته تحصیلی	فراوانی	درصد
حسابداری	۲۰۲	۶۲/۵
مدیریت مالی	۱۴	۴/۴
مدیریت	۷۱	۲۲
اقتصاد	۱۰	۳/۱
سایر	۲۶	۸
کل پاسخگو	۳۲۳	۱۰۰
بدون پاسخ	۲	-
کل	۳۲۵	-

جدول ۱۰. مقادیر شاخص های توصیفی در خصوص متغیرهای مدل (n=325)

متغیر	مد	میانه	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	کیفیت متغیر
برنامه ریزی در بودجه ریزی عملیاتی	۴	۴/۱	۴/۱	۵	۲	۵	زیاد
تجزیه و تحلیل هزینه ها در بودجه ریزی عملیاتی	۴	۴/۱	۴/۱	۵	۲/۲	۵	زیاد
مدیریت عملکرد در بودجه ریزی عملیاتی	۴	۴/۱	۴/۱	۵	۲	۵	زیاد

جدول ۱۱. توزیع فراوانی متغیر برنامه ریزی در بودجه ریزی عملیاتی

متغیر	گویه ها	فراوانی	درصد
برنامه ریزی در بودجه ریزی عملیاتی	خیلی کم	۰	۰/۰
	کم	۳	۰/۹
	متوسط	۲۴	۷/۴
	زیاد	۱۶۶	۵۱/۱
	خیلی زیاد	۱۳۲	۴۰/۶
	کل	۳۲۵	۱۰۰

جدول ۱۲. توزیع فراوانی متغیر تجزیه و تحلیل هزینه ها در بودجه ریزی عملیاتی

متغیر	گویه ها	فراوانی	درصد
تجزیه و تحلیل هزینه ها در بودجه ریزی عملیاتی	خیلی کم	۰	۰/۰
	کم	۴	۱/۲
	متوسط	۱۸	۵/۵
	زیاد	۱۶۵	۵۰/۸
	خیلی زیاد	۱۳۸	۴۲/۵
	کل	۳۲۵	۱۰۰

(۴۳/۳ درصد) بودند و نهایتاً اکثریت دارای پست سازمانی حسابرس (۳۵/۵ درصد) و سرحسابرس (۲۵/۵ درصد) و با سابقه کار بین ۱۶ تا ۲۰ سال (۲۱/۸ درصد) بوده است.

جدول ۱۳. توزیع فراوانی متغیر مدیریت عملکرد در بودجه ریزی عملیاتی

متغیر	گویه ها	فراوانی	درصد
مدیریت عملکرد در بودجه ریزی عملیاتی	خیلی کم	۰	۰/۰
	کم	۳	۰/۹
	متوسط	۳۲	۹/۸
	زیاد	۱۴۷	۴۵/۳
	خیلی زیاد	۱۴۳	۴۴
	کل	۳۲۵	۱۰۰

توصیف کمی متغیرها

برای تفسیر بهتر میانگین ها از مقیاس نمره گذاری "هایر" که در جداول شماره ۹ و ۱۰ آورده شده است، استفاده گردیده است. با توجه به میانگین های تجربی و مقیاس "هایر"، می توان نتیجه گرفت که تأثیر "عوامل مؤثر بر بهبود ارزیابی ها در اجرای حسابرسی عملکرد" در حد زیاد در نظر گرفته شد.

جدول ۱۴. نتایج آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف یک نمونه ای برای نرمال بودن

نتیجه	n=325		متغیر
	آماره	p	
نرمال	۱/۲۷۹	۰/۰۷۶	برنامه ریزی در بودجه ریزی عملیاتی
نرمال	۱/۲۲۵	۰/۰۹۹	تجزیه و تحلیل هزینه ها در بودجه ریزی عملیاتی
نرمال	۱/۰۲۱	۰/۲۴۸	مدیریت عملکرد در بودجه ریزی عملیاتی

توصیف کیفی متغیرها

علاوه بر شاخص های توصیفی برای عوامل مؤثر بر بهبود ارزیابی ها در اجرای حسابرسی عملکرد، نمرات به دست آمده از میانگین سوالات مربوط به عوامل مورد بررسی به پنج رده خیلی کم (۱-۱/۸)، کم (۱/۸-۲/۶)، متوسط (۲/۶-۳/۴)، زیاد (۳/۴-۴/۲) و خیلی زیاد (۴/۲-۵) تقسیم شد تا توصیفی کیفی از این متغیرها ارائه شود.

توصیف متغیر برنامه ریزی در بودجه ریزی عملیاتی:

توزیع فراوانی متغیر برنامه ریزی در بودجه ریزی عملیاتی در جدول شماره ۱۱ آورده شده است.

آزمون به صورت زیر است:

$$H_0: \mu = \mu_0 \quad H_1: \begin{cases} \mu < \mu_0 \\ \mu > \mu_0 \\ \mu \neq \mu_0 \end{cases}$$

آماره آزمون:

$$T = \frac{\bar{X} - \mu_0}{S / \sqrt{n}} \approx t_n - 1$$

if $P\text{-value} < 0.05 \leftrightarrow RHO$

نتیجه آزمون فرضیه اول: برای ارزیابی تأثیر برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد، میانگین نظرات راجع به برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی عملیاتی توسط آزمون t تک نمونه‌ای با مقدار متوسط و نظری ۳/۰، مقایسه و فرض H_0 رد و H_1 پذیرفته شد. بنابراین از نظر واحدهای پژوهش، برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد مؤثر ارزیابی شد ($p < 0.05$) و میانگین تجربی بیشتر از ۳/۰. نتایج حاصل از این آزمون در جدول شماره ۱۵ آورده شده است.

نتیجه آزمون فرضیه دوم: برای ارزیابی تأثیر تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد، میانگین نظرات راجع به تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی توسط آزمون t تک نمونه‌ای با مقدار متوسط و نظری ۳/۰، مقایسه و فرض H_0 رد و H_1 پذیرفته شد. بنابراین از نظر واحدهای پژوهش، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد مؤثر ارزیابی شد ($p < 0.05$) و میانگین تجربی بیشتر از ۳/۰. نتایج حاصل از این آزمون در جدول شماره ۱۶ آورده شده است.

نتیجه آزمون فرضیه سوم: برای ارزیابی تأثیر مدیریت

توصیف متغیر تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی: توزیع فراوانی متغیر تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی در جدول شماره ۱۲ آورده شده است.

توصیف متغیر مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی: توزیع فراوانی متغیر مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی در جدول شماره ۱۳ آورده شده است.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

در این پژوهش قبل از آزمون فرضیه‌ها، نرمال بودن (توزیع طبیعی داشتن) متغیرهای مورد مطالعه توسط آزمون کولموگروف-اسمیرنوف (K-S) یک نمونه‌ای طبق جدول شماره ۱۴ بررسی شد. فرض نرمال برای تمام متغیرها برقرار بود، بنابراین از آزمون‌های پارامتری برای تجزیه و تحلیل اطلاعات استفاده شده است. برای بررسی فرضیات پژوهش از آزمون t یک نمونه‌ای استفاده شده و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار SPSS و Excel استفاده شده است و سطح معناداری ۰/۰۵ در نظر گرفته شده است.

فرضیه‌های پژوهش در قالب آزمون فرض‌های آماری به صورت H_0 و H_1 طراحی شده اند. برای هر یک از فرضیات پژوهش، آزمون فرض آماری به صورت زیر طراحی شده است:

شکست ← نقض ادعا H_0

موفقیت ← ادعا H_1

برای آزمون فرض مقایسه میانگین یک نمونه با یک مقدار مشخص از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده می‌کنیم که از آماره آزمون t با k درجه آزادی پیروی می‌کنند. در اینجا داده‌ها از توزیع نرمال پیروی می‌کنند یا بنا بر قضیه حد مرکزی حجم داده‌ها آنقدر زیاد است که بتوان آن را توزیع نرمال در نظر گرفت (واریانس مجهول است) در این حالت آماره

جدول ۱۵. بررسی تأثیر برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد

میانگین نظری = ۳/۰					متغیر
p	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	
< ۰/۰۰۱*	۳۲۴	۳۸/۱۰۴	۰/۵	۴/۱	برنامه‌ریزی در بودجه‌ریزی عملیاتی

مولفه‌های اجرای حسابرسی عملکرد:

(الف) ساختار برنامه‌ای در یک چارچوب استراتژیک قرار گیرد تا بتواند نقش عملیات دولت را در دستیابی به اهداف ملی تبیین سازد.

(ب) ساختار برنامه‌ای به گونه‌ای تعریف شود که تصمیم‌گیری‌ها و اولویت‌بندی‌های سیاسی را پشتیبانی کند.

(ج) ساختار برنامه‌ای به گونه‌ای تنظیم گردد که پاسخگویی را تضمین کند.

(د) ساختار برنامه‌ای درون یک مدل گسترده‌تر مدیریت بودجه عملکرد محور قرار گیرد.

با توجه به فرضیه دوم، مبنی بر اینکه "تجزیه و تحلیل هزینه‌ها" در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر دارد، لذا پیشنهاد می‌گردد به منظور ارزیابی دقیق‌تر مولفه‌های اجرای حسابرسی عملکرد:

(الف) واحدهای سازمانی و فعالیت‌های دستگاه، ذیربط احصاء و مستندسازی شوند.

(ب) خروجی‌های مورد انتظار دستگاه، شناسایی و احصاء گردند.

(ج) منابع و اعتبارات بودجه‌ای به واحدهای سازمانی و فعالیت‌ها حسب مورد، تخصیص و قیمت‌تمام‌شده فعالیت‌ها محاسبه گردد.

(د) فعالیت‌ها به خروجی‌های مورد انتظار، تخصیص و خروجی‌ها به قیمت‌تمام‌شده محاسبه گردند.

(ه) تجزیه و تحلیل و آنالیز حساسیت هزینه‌ها و بررسی کارایی

عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد، میانگین نظرات راجع به مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی توسط آزمون t یک نمونه‌ای با مقدار متوسط و نظری $3/0$ ، مقایسه و فرض H_0 رد و H_1 پذیرفته شد. بنابراین از نظر واحدهای پژوهش، مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد مؤثر ارزیابی شد ($p < 0/05$) و میانگین تجربی بیشتر از $3/0$ است. نتایج حاصل از این آزمون در جدول شماره ۱۷ آورده شده است.

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از پژوهش، مؤید این موضوع است که انتظارات محقق از تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد منطبق بر نتایج آماری است. به عبارت دیگر، متغیرهای مربوط به اجرای برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی منجر به بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد می‌شود و با اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی، شاهد ارزیابی مناسب‌تر مولفه‌های کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در گزارشات حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور خواهیم بود.

با توجه به فرضیه اول، مبنی بر اینکه "برنامه‌ریزی" در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر دارد، لذا پیشنهاد می‌گردد به منظور ارزیابی دقیق‌تر

جدول ۱۶. بررسی تأثیر تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد

میانگین نظری = $3/0$					متغیر
p	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	
$< 0/001^*$	۳۲۴	۴۲/۶۸۶	۰/۵	۴/۱	تجزیه و تحلیل هزینه‌ها در بودجه‌ریزی عملیاتی

جدول ۱۷. بررسی تأثیر مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد

میانگین نظری = $3/0$					متغیر
p	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	
$< 0/001^*$	۳۲۴	۳۹/۱۲۲	۰/۵	۴/۱	مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی

۳. در این پژوهش تنها تأثیر عناصر اصلی مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی (مدل الماس) بر اجرای حسابرسی عملکرد مورد بررسی قرار گرفته است و رابطه بین عناصر توانمندساز این مدل بررسی نشده است.

منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). "تحلیل مبانی نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه‌ریزی سال ۱۳۸۷ از منظر مسؤولیت پاسخگویی". *حسابدار*، ۲۲ (۱۹۴).
- حسن آبادی، محمد؛ نجار صراف، علیرضا. (۱۳۸۸). *مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی*. تهران: مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
- خدامی پور، احمد، و مهدی زینالی. (۱۳۸۶). "سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و تأثیر آن بر عملکرد و مسؤولیت پاسخگویی دولت". *حسابرس*، شماره ۳۷.
- عبدالمهدی، ذبیح‌الله. (آبان‌ماه، ۱۳۸۰). "مشکلات ساختاری نظام بودجه‌نویسی کشور". *ماهنامه دام و کشت و صنعت*، شماره ۲۳.
- فرج‌وند، اسفندیار. (۱۳۸۳). *فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه*. تبریز: فروزش.
- قدیم‌پور، جواد، و علیرضا طریقی. (۱۳۸۸). "بودجه‌ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی". *دانش حسابرسی*، شماره ۲۸.
- نقیبی، حسینعلی. (۱۳۷۹). "حسابرسی عملکرد". *تحول اداری*، شماره ۲۷ و ۲۸.
- Funnel, W. (1994). "Independence and the State Auditor in Britain: A Constitutional Keystone or a case of Reified Imagery?". *Abacus*, 30(2).
- Hamburger, P. (1989). "Efficiency auditing by the Australian Audit Office: Reform and Reaction under Three Auditors-General". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2(3).
- Jordan, M.M. & Hackbart, M. (2005). "The Goals and Implementation Success of State Performance Based Budgeting". *Accounting and Financial Management*.
- Radcliffe, V.S. (1998). "Efficiency Audit: An Assembly of Rationalities and Programs". *Accounting Organisations and Society*, 23(4).
- Thompson, K. (1996). "Performance

فنی و اقتصادی و ارائه راه‌حل‌های جایگزین صورت گیرد. (و از نرم‌افزارهای مناسب جهت تجزیه و تحلیل هزینه‌ها استفاده گردد.

با توجه به فرضیه سوم، مبنی بر اینکه "مدیریت عملکرد" در بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر دارد، لذا پیشنهاد می‌گردد به منظور ارزیابی دقیق‌تر مولفه‌های اجرای حسابرسی عملکرد:

الف) برنامه‌ها و اهداف مربوط به آن‌ها مجدد تعریف گردد.

ب) بین ورودی‌های نظام بودجه‌ریزی و نتایج برنامه‌ها یک پیوند قوی‌تری برقرار گردد.

ج) یک رابطه معناداری بین اطلاعات عملکردی فراهم گردد.

د) اطلاعات عملکردی بر یک پایه یکسان ارائه گردند.

ه) عناصر انگیزشی برای مدیران به منظور به‌کارگیری اطلاعات عملکردی ایجاد گردد.

و) نظامی برای نظارت بر مدیریت برنامه‌ها استقرار گردد.

پیشنهادات آتی

ابعاد بودجه‌ریزی عملیاتی از دیدگاه‌های مختلف و به صورت متفاوت تعریف گردیده است که در پژوهش حاضر بودجه‌ریزی عملیاتی تنها بر اساس مدل الماس و محدود به عناصر اصلی آن مورد بررسی قرار گرفته است. پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی جنبه‌های دیگر بودجه‌ریزی عملیاتی و از جمله عناصر توانمندساز مدل الماس بر هر یک از مولفه‌های اجرای حسابرسی عملکرد (کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) مورد بررسی قرار گیرد. پیشنهاد می‌گردد تحقیقاتی در خصوص آسیب‌شناسی عدم اجرای کامل بودجه‌ریزی عملیاتی تاکنون با توجه به اینکه بسترهای قانونی آن نیز فراهم بوده انجام گیرد.

محدودیت‌های پژوهش

در این پژوهش نیز محدودیت‌هایی وجود داشته که از جمله می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

۱. با توجه به عدم اجرای کامل بودجه‌ریزی عملیاتی نمی‌توان بدون داشتن اطلاعات واقعی اثرات بودجه‌ریزی عملیاتی را مورد سنجش قرار داد.

۲. محدودیت ذاتی پرسشنامه‌های کتبی (پرسشنامه بسته) در جمع‌آوری داده‌های پژوهش از دیگر محدودیت‌های اجتناب‌ناپذیر پژوهش است.

- Auditing: What is it?”. *The Government Accountants Journal*, 45(1).
- Yamamoto, K. & Watanabe, M. (1989). “Performance Auditing in the Central Government of Japan”. *Financial Accountability and Management*, 5(4).
 - Young, R.D. (2003). “Performance Based Budgeting Systems: Public Policy and Practice”. *An Electronic journal Devoted to Governance an public policy in south Carolina*, 2(20), 1-24.

رابطه استفاده از رویه‌های نوین حسابداری و ایجاد انگیزش و بهبود رضایت ذینفعان خدمات عمومی

در شهرداری‌های تهران

* زهره حاجیها^۱، کرامت امیرطاهری^۲

۱. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران شرق.

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد سیرجان.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۸/۱۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۴/۶

The Relationship of use of Accountancy Modern Procedures and Motivation Creation and Stakeholder's Satisfaction Improvement by Public Services in 22 Municipalities in Tehran*Z. Hajiha¹, K. Amirtaheri²

1. Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University, East Tehran Branch, Iran.

2. M.A. Accounting, Islamic Azad University, Sirjan Branch, Iran.

Received: 2015/6/27

Accepted: 2015/11/3

Abstract

The aim of this research is the investigation of changes in the accounting includes use of accounting modern procedures of accrual based accounting system for motivation creation and the improvement of stakeholder's satisfaction and evaluation of Tehran municipalitie's public services. The method of this research is survey and we used from a standard questionnaire of Hans (2013) research and 60 persons of top managers and financial experts for investigating of the relation between accounting changes and value creation in public services in municipalities during the year 2015. The results show that accounting changes lead to stakeholder's satisfaction and better evaluation of public services of municipalities. Therefore, we can conclude that the employment of accrual based accounting system in municipalities can result to generate to more comprehensive financial information for all groups of stakeholders and leads to improvement of quality of municipalitie's public services and motivation creation by the effect of manager's decision making of managers.

چکیده

هدف از این پژوهش بررسی تغییرات در حسابداری شامل استفاده از رویه‌های جدید حسابداری تعهدی، جهت ایجاد انگیزش و بهبود رضایت ذینفعان و ارزش‌گذاری در خدمات عمومی شهرداری‌های شهر تهران می‌باشد. روش انجام این پژوهش، پیمایشی-میدانی است. برای بررسی رابطه تغییرات حسابداری و ایجاد ارزش در خدمات عمومی در شهرداری‌ها با استفاده از پرسشنامه استاندارد برگرفته از تحقیق هانس (۲۰۱۳) و از ۶۰ نفر مسؤولان ارشد شهرداری‌های ۲۲ گانه تهران شامل رؤسای حسابداری واحدهای تابعه و کارشناسان مالی ستاد و واحدهای تابعه طی سال ۱۳۹۴ استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد تغییرات حسابداری منجر به رضایت خاطر ذینفعان و ارزش‌گذاری بالاتر خدمات عمومی شهرداری‌ها می‌شود. بنابراین می‌توان نتیجه‌گیری نمود که استفاده از سیستم حسابداری تعهدی در شهرداری‌ها باعث ایجاد اطلاعات کامل‌تری برای ذینفعان شده و با تاثیرگذاری در تصمیم‌گیری مدیران منجر به ارتقای کیفیت خدمات عمومی شهرداری‌ها و ایجاد انگیزش می‌شود.

Keywords: Financial Funds, Accounting Modern Procedures, Stakeholder's Satisfaction, Tehran Municipality.

واژه‌های کلیدی: منابع مالی، رویه‌های نوین حسابداری، رضایت ذینفعان، انگیزش، شهرداری تهران.

JEL Classification: H21

طبقه‌بندی موضوعی: H21

مقدمه

برنامه‌ریزی مالی صحیح و بودجه‌ریزی مناسب، یکی از اصلی‌ترین ابزارهای برنامه‌ریزی در هر سازمانی هستند. بدون شک یکی از عواملی که باعث صحت برنامه‌های مالی و دقت بودجه‌ریزی سازمان‌ها می‌شود، اطلاع کامل از منابع مالی موجود و برآورد صحیح از منابعی است که در آینده محقق می‌شوند (جهاندوست، ۱۳۷۴؛ جوردن و هاکبارت^۱، ۲۰۰۵).

یکی از الزامات اجرای حسابداری تعهدی جمع‌آوری اطلاعات در خصوص فعالیت‌های هر دستگاه بر اساس اهداف و وظایف مشخص است، همچنین هر فعالیت بودجه‌بندی با محاسبه بهای تمام شده بر اساس اطلاعات مذکور صورت می‌گیرد. این امر سبب بهبود کیفیت گزارشگری، واقعی بودن درآمدها و بهبود تخصیص آن‌ها، بهبود ارزیابی مالی شهرداری و به تبع آن ارزش‌گذاری مطلوب خدمات عمومی می‌گردد. همچنین تغییرات حسابداری منجر به رضایت خاطر ذینفعان و ارزش‌گذاری خدمات عمومی شهرداری می‌شود. مواردی وجود دارد که یک واحد تجاری به شهرداری واگذار شده ولی چون سیستم حسابداری نقدی است و دریافت و پرداخت نقدی صورت نگرفته است، در صورت‌های مالی شهرداری این واگذاری قابل ثبت مشخص نبوده است. در مورد دارایی‌ها نیز وضع همین‌طور می‌باشد، در حالی شهرداری‌ها مالک شرکت‌های زیادی هستند، سرمایه شهرداری در برخی از این شرکت‌ها نامشخص است (سازمان شهرداری‌های کشور، ۱۳۸۳).

براساس آنچه از مطالعات انجام شده بر می‌آید شهرداری‌ها برای ارزیابی عملکرد خود در بعد سازمانی تاکنون از مدل‌های مطرح ارزیابی عملکرد در سطح جهان بهره نبرده‌اند شهرداری‌های مناطق و ستاد صرفاً به ارائه گزارشات آماری از عملکرد خود بسنده کرده‌اند. بنابراین ضرورت بررسی و ارزیابی عملکرد شهرداری‌ها و ارائه مدلی مناسب به منظور بهره‌گیری در جهت ارزیابی عملکرد شهرداری‌ها مهم است (باباجانی، ۱۳۸۸).

در این راستا به منظور هدایت مدیران اجرایی شهرداری‌های مناطق تهران در جهت تحقق برنامه‌های توسعه و خدمات شهری تهران، طبق برنامه زمانی پیش‌بینی شده و به تفکیک مطلوب، تدوین نظام مدیریت و ارزیابی عملکرد شهرداری‌ها ضروری به نظر می‌رسد. در این خصوص هانس^۲ (۲۰۱۳) به بررسی تاثیر تغییرات مدل‌های مختلف حسابداری بر روند بهبود عملکرد خدمات شهرداری‌ها و در

نتیجه بهره‌وری آن‌ها می‌پردازد. در این پژوهش به بررسی رابطه کنترل منابع مالی و استفاده از رویه‌های جدید حسابداری و ایجاد ارزش در خدمات عمومی از طریق ایجاد انگیزش و رضایت در ذینفعان شهرداری‌های تهران پرداخته شده است. البته برای نزدیک‌تر شدن به شرایط واقعی موجود و کاربردی بودن پژوهش، وظایف شهرداری را با توجه به وظایفی که اکنون و به تبع قوانین کنونی بر عهده دارد، تعیین و دسته‌بندی کرده‌ایم. یکی از تغییرات مطلوب عمده در سیستم حسابداری دستگاه‌های بخش عمومی تغییر از سیستم‌های نقدی مختلف به سیستم تعهدی حسابداری می‌باشد، که در شهرداری تهران اجرا گردیده است.

پیشینه پژوهش

یاوری و همکاران (۱۳۹۲) در مقاله‌ای تحت عنوان "ضرورت بر به کارگیری حسابداری تعهدی" به این نتیجه رسید که عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری، درآمدهای دولت و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دانشگاه علوم انتظامی امین تأثیرگذار هستند؛ بنابراین با هدف ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی در بخش دولتی در نظر گرفتن این عوامل از الزامات به کارگیری مبنای تعهدی به شمار می‌رود.

گرد و کریمی (۱۳۹۰)، در مقاله‌ای تحت عنوان "بررسی اثرات تغییر روش حسابداری نقدی به تعهدی" به بررسی حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی می‌پردازند. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد تبدیل روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی، منجر به بهبود عملکرد مالی و عملیاتی دستگاه می‌گردد و نیز برای تعیین بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت‌ها کاراتر از حسابداری نقدی می‌باشد و منجر به کنترل دقیق‌تر درآمدها و هزینه‌ها می‌شود. نهایتاً اینکه حسابداری تعهدی گزارش‌های مالی دقیق‌تر و صحیح‌تری در اختیار مدیران قرار می‌دهد.

هانس^۳ (۲۰۱۴)، در تحقیقی با اجرای سیستم حسابداری تعهدی در ارگان‌های دولتی نشان داد که اجرای سیستم حسابداری تعهدی باعث ایجاد انگیزش و ارتقای خدمات عمومی و رضایت ذینفعان می‌شود.

کاپروچینو^۴ (۲۰۱۴)، در مقاله به بررسی اجرای حسابداری تعهدی در شهرداری استرالیا پرداخته است که نتایج نشان‌دهنده اثربخشی این سیستم در عملکرد مؤثر

طریق مطالعه و بررسی کتابخانه‌ای و بخش عمده‌ای از طریق توزیع پرسشنامه برای مدیران ارشد اجرایی جمع‌آوری شد. ۱۳ سؤال پرسشنامه طوری تنظیم شده که برای فرضیه اول هفت سؤال و برای دوم شش سؤال را پوشش داده است.

ابزار و روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

در این پژوهش داده‌ها با استفاده از پرسشنامه برگرفته از تحقیق هانس (۲۰۱۴ و ۲۰۱۳) با تغییراتی برای محیط عملیاتی ایران جمع‌آوری شده و پس از آن با استفاده از نرم‌افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در سطح توصیفی از جداول توزیع فراوانی و شاخص‌های توصیفی مانند: میانگین، میانه، مد، انحراف از معیار و ... در سطح استنباطی از آزمون‌های کولموگروف-اسمیرنوف برای سنجش نرمال بودن داده‌ها و از آزمون‌های t تک نمونه‌ای و یا کای دو برای سنجش فرضیات استفاده شد. برای بررسی پایایی پرسشنامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است که برای فرضیه اول ۰/۸۶ و برای فرضیه دوم ۰/۷۹ در نمونه اولیه بیست نفری به دست آمد، ضمناً با توجه به اینکه پرسشنامه اولیه استاندارد بوده و تعدیلات اندکی با توجه به محیط ایران داشته است به نظر می‌رسد پایایی آن مناسب باشد. همچنین برای بالا بردن روایی پرسشنامه نظرات برخی صاحب‌نظران در شهرداری‌ها اخذ و پیشنهادهای آنان در مورد سؤالات پرسشنامه اعمال گردید.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش مسؤولان ارشد شهرداری‌های ۲۲ گانه تهران شامل: رؤسای حسابداری واحدهای تابعه، کارشناسان مالی ستاد و واحدهای تابعه بود، در نهایت ۶۰ نفر در ۱۲ منطقه شهرداری تهران با فرایند تحقیق همکاری نمودند. تعیین حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران صورت گرفت.

آمار توصیفی

آماره‌های جمعیت شناختی-توصیفی پاسخ‌دهندگان در جدول شماره ۱ ارائه شده است. بر این اساس ۵۱/۷ درصد پاسخگویان زن و ۴۸/۳ درصد آن‌ها مرد هستند. ۸۸/۳ درصد پاسخگویان در رشته حسابداری تحصیل کرده‌اند که دارای بیشترین فراوانی هستند. ۳۰ درصد افراد در سطح لیسانس و ۷۰ درصد آن‌ها فوق‌لیسانس هستند. ۳۵ درصد افراد دارای سابقه ۲۰ سال و بالاتر هستند که این گروه بیشترین فراوانی

شهرداری‌ها بوده است. همچنین عنوان کردند که پیچیدگی‌های سیستم و خطراتی مثل تقلب، فساد و به خطر افتادن سرمایه داخلی کمتر مشاهده شده است.

بکر و همکاران^۵ (۲۰۱۳)، نشان دادند که تغییرات در سیستم حسابداری باعث بهبود عملکرد مالی و عملیاتی در کشور نیجریه ادارات دولتی و در نتیجه باعث افزایش بازدهی می‌گردد.

برودکین^۶ (۲۰۱۱)، بیان می‌دارد اجرای سیستم حسابداری تعهدی در ادارات دولتی نشان داد که اجرای سیستم حسابداری تعهدی باعث افزایش بازدهی، خدمات عمومی و رضایت ذینفعان می‌شود.

پولیت و بوکارت^۷ (۲۰۱۱)، پی بردند که در زمان‌های مختلف قبل و پس از پیاده‌سازی و اجرای فناوری عواملی مثل هنجارهای فردی، کار داوطلبانه، تناسب شغلی و کیفیت کار انجام شده، اثر مستقیمی بر مفید بودن سیستم از دیدگاه کاربران دارد.

کریستینز و همکاران^۸ (۲۰۱۰)، طبق بررسی‌هایی که انجام دادند به این نتیجه رسیدند که در آمریکا اصول پذیرفته‌شده حسابداری (حسابداری تعهدی)، تنها برای برخی از ایالت‌ها پذیرفته شده است.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: تغییرات حسابداری با ایجاد انگیزش و در نتیجه بهبود عملکرد سازمان‌ها رابطه معنی‌دار دارد.

فرضیه دوم: تغییرات حسابداری با رضایت خاطر ذینفعان و ارزش‌گذاری خدمات عمومی شهرداری رابطه معنی‌دار دارد.

روش پژوهش

این پژوهش به صورت پیمایشی-میدانی انجام شد. چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از راه مطالعه کتاب‌ها، مقالات و سایت‌ها به صورت استدلال قیاسی و جمع‌آوری اطلاعات برای آزمون فرضیه‌ها به صورت استدلال استقرایی بوده است. این پژوهش از نوع دیگر تحلیل کاربردی است که در نهایت نتایج آن به مسؤولین شهرداری‌ها، ذینفعان و سایر دستگاه‌های مربوطه ارائه خواهد شد.

روش جمع‌آوری اطلاعات در بخش تدوین مبانی نظری از

5. Becker et al
6. Brodtkin
7. Pollitt & Bouckaert
8. Christiaens & Reyniers

را دارد ۲۵ درصد افراد رده سازمانی خود را کارشناس مالی اعلام کرده‌اند که دارای بیشترین فراوانی است و کمترین فراوانی مربوط به حسابدار با ۳/۸ درصد می‌باشد. شاخص‌های توصیفی سابقه کار، نمرات در بهبود عملکرد مالی و عملیاتی، کارایی، کنترل منابع، انگیزش، ارزش‌گذاری خدمات در جدول شماره ۲ آورده شده است.

نتایج آزمون فرضیات پژوهش

فرضیه اول: تغییرات حسابداری با ایجاد انگیزش و بهبود عملکرد سازمان‌ها رابطه معنی‌داری دارد.

نتایج آزمون این فرضیه در جدول شماره ۳ ارائه شده است. از آنجایی که سؤالات پرسشنامه در طیف پنج درجه‌ای لیکرت طراحی شده‌اند (با مقدار متوسط ۳) برای سنجش این فرضیه به مقایسه نمره به دست آمده از ۷ سؤال مربوط به این فرضیه با مقدار متوسط ۲۱ با استفاده از آزمون t تک نمونه‌ای پرداخته شده است. فرض صفر، عدم تأثیر حسابداری تعهدی بر ایجاد انگیزش (معادل با ≤ 21 میانگین حاصل) و فرض مخالف ایجاد انگیزش در اثر کاربرد حسابداری تعهدی (معادل با > 21 میانگین حاصل) در نظر گرفته شد. بر اساس نتایج مقدار آماره آزمون و سطح معناداری آن به ترتیب ۱۵/۴۴ و عددی کمتر از ۰/۰۰۱ محاسبه شده‌اند که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۱ است، لذا فرض صفر مبنی بر عدم تأثیر حسابداری تعهدی بر ایجاد انگیزش رد می‌شود. پس با اطمینان ۹۹ درصد می‌توان گفت از دید پاسخگویان حسابداری تعهدی سبب ایجاد انگیزش و بهبود عملکرد سازمانی می‌شود.

در مبنای تعهدی، درآمدها در حساب سال مالی که در آن خدمات انجام یا کالا فروخته شده منظور می‌گردند. اگر چه

جدول ۱. توزیع پاسخ‌دهندگان بر حسب جنسیت، رشته، سطح تحصیلات، سابقه کار و سمت سازمانی را نشان داده

درصد فراوانی		
جنسیت	زن	۵۱.۷
	مرد	۴۸.۳
رشته تحصیلی	حسابداری	۸۸.۳
	مدیریت	۱۰
	اقتصاد	۱.۷
سطح تحصیلات	لیسانس	۳۰
	فوق لیسانس	۷۰
سابقه کار	۱۰ سال و کمتر	۵
	۱۰ تا ۱۵ سال	۲۶.۷
	۱۵ تا ۲۰ سال	۳۳.۳
سمت سازمانی	۲۰ سال و بیشتر	۳۵
	مدیر و معاون	۲۰
	کارشناس مالی	۲۵
	کارشناس ارشد	۱۶.۷
	کارشناس	۲۰
	حسابدار	۸.۳
مسئول رسیدگی	۱۰	

جدول ۲. شاخص‌های توصیفی سابقه کار، بهبود عملکرد مالی و عملیاتی، کارایی، کنترل منابع، انگیزش، ارزش‌گذاری خدمات

متغیر	تعداد	حد اقل	حداکثر	میانگین	مد	انحراف از معیار
سابقه کار	۶۰	۱۰	۲۸	۲۰	۲۰	۴/۹۷
بهبود عملکرد مالی و عملیاتی	۶۰	۱۴	۲۵	۲۱	۲۰	۱/۹۸
کارایی	۶۰	۱۳	۲۵	۲۰/۵	۲۰	۲/۴۷
کنترل منابع	۶۰	۱۶	۳۰	۲۴	۲۴	۲/۶۱
انگیزش	۶۰	۱۹	۳۴	۲۸	۳۰	۳/۳۶
ارزش‌گذاری خدمات	۶۰	۱۷	۳۰	۲۶	۲۷	۲/۸۸

حسابداری تهمدی جمع‌آوری اطلاعات در خصوص فعالیت‌های هر دستگاه بر اساس اهداف و وظایف مشخص است، همچنین فعالیت بودجه‌بندی با محاسبه بهای تمام شده بر اساس اطلاعات مذکور صورت می‌گیرد. این امر سبب بهبود کیفیت گزارشگری، واقعی بودن درآمدها و بهبود تخصیص آن‌ها، بهبود ارزیابی مالی شهرداری و به تبع آن ارزش‌گذاری مطلوب خدمات عمومی می‌گردد، ارزش‌گذاری بهتر اطلاعات جامع‌تری را به ذینفعان برای تصمیم‌گیری عرضه می‌کند و این باعث افزایش رضایت آن‌ها می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

اولین نتیجه حاصل از برقراری سیستم حسابداری تهمدی شناسایی و ارزیابی و ثبت اموال و دارایی‌های شهرداری می‌باشد. از آن‌جا که برقراری سیستم تهمدی امکان نظارت را بر گردش مالی سازمان فراهم می‌سازد بالطبع برای شهرداری اعتبار داخلی و خارجی را به همراه دارد. از دیگر اثرات مهم استقرار این سیستم، تأثیر بر تغییر قیمت تمام شده پروژه‌ها و بالطبع تغییر در اولویت‌بندی‌ها است. با اجرای این شیوه، قیمت واقعی و حقیقی خدمات و پروژه‌های شهری برای مدیریت مالی تعیین و مشخص می‌شود، در عین حال سرعت بازرسی‌های مالی، روان‌تر و دقیق‌تر شده و زمینه حسابرسی حرفه‌ای فراهم می‌گردد. نتیجه پژوهش در فرضیه اول با یافته‌های هانس (۲۰۱۳) مبنی بر اثر تغییر رویکرد سازمان بر تسریع عملکرد و در ایران تحقیق گرد و کریمی (۱۳۹۰) مبنی بر اثر معنادار تغییر روش حسابداری نقدی به تهمدی به بررسی حسابداری تهمدی بر بهبود عملکرد مالی و عملیاتی سازمان‌ها هم‌سو است.

وجوه نقد حاصل از خدمات فروش کالاهای مذکور در سال‌های مالی قبل یا بعد دریافت شود و هزینه‌ها در حساب دوره مالی که در آن تعهد ایجاد می‌شود، منظور می‌گردند. صرف‌نظر از آن که وجه آن‌ها به جای سال مالی مربوط در سال‌های مالی قبل یا بعد از آن پرداخت شود، این امر سبب بهینه‌سازی تصمیم‌گیری‌های آتی مدیران، اولویت‌بندی برنامه‌های آنان، افزایش کنترل آنان و به تبع آن ایجاد انگیزش و بهبود عملکرد سازمان‌ها می‌شود.

فرضیه دوم: تغییرات حسابداری با رضایت خاطر ذینفعان و ارزش‌گذاری خدمات عمومی شهرداری رابطه معنی‌داری دارد.

نتایج آزمون این فرضیه در جدول شماره ۴ ارائه شده است. از آنجایی که سؤالات پرسشنامه در طیف پنج درجه‌ای لیکرت طراحی شده‌اند (با مقدار متوسط ۳)، برای سنجش این فرضیه به مقایسه نمره به دست آمده از ۶ سؤال مذکور با مقدار متوسط ۱۸ با استفاده از آزمون t تک نمونه‌ای پرداخته شد. فرض صفر، عدم تأثیر حسابداری تهمدی بر ارزش‌گذاری خدمات (معادل با ۱۸ \leq میانگین حاصل) و فرض مخالف ارزش‌گذاری خدمات در اثر کاربرد حسابداری تهمدی (معادل با ۱۸ $>$ میانگین حاصل) در نظر گرفته شده است. بر اساس نتایج مقدار آماره آزمون و سطح معناداری آن به ترتیب ۱۹/۶۱ و عددی کمتر از ۰/۰۱ محاسبه شده‌اند که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۱ است، لذا فرض صفر مبنی بر عدم تأثیر حسابداری تهمدی بر ارزش‌گذاری خدمات رد می‌شود. پس با اطمینان ۹۹ درصد می‌توان گفت از دید پاسخگویان حسابداری تهمدی سبب ارزش‌گذاری درست‌تر خدمات و رضایت خاطر ذینفعان می‌شود. یکی از الزامات اجرای

جدول ۳. تأثیر حسابداری تهمدی بر ایجاد انگیزش

متغیر	آماره آزمون درجه آزادی		سطح معنی‌داری	تفاوت میانگین (۲۱- میانگین)	فاصله اطمینان ۹۵ درصد	
	۱۵/۴۴	۵۹			کران پایین	کران بالا
ایجاد انگیزش	۱۵/۴۴	۵۹	< 0.01	۶/۷۵	۵/۸۷	۶/۶۲

جدول ۴. تأثیر حسابداری تهمدی بر ارزش‌گذاری خدمات

متغیر	آماره آزمون درجه آزادی		سطح معنی‌داری	تفاوت میانگین (۲۱- میانگین)	فاصله اطمینان ۹۵ درصد	
	۱۹/۶۱	۵۹ <th>کران پایین</th> <th>کران بالا</th>			کران پایین	کران بالا
ارزش‌گذاری خدمات	۱۹/۶۱	۵۹	< 0.01	۷/۲۷	۶/۵۴	۸/۰۳

- Becker, SD., Jagalla, T. & Skaerbaek, P. (2013). "The Translation of Accrual Accounting and Budgeting and the Reconfiguration of Public Sector Accountant's Identities". *Critical Perspectives on Accounting*, 24(3), 55-87.
- Brodtkin, EZ. (2011). "Street-level Organizations under New Managerialism". *Journal of Public Administration Research and Theory*, 21(2), 253-77.
- Caperchione, E. (2012). "L'armonizzazione Contabile Nella Prospettiva Internazionale". *Azienda Pubblica*, 1, 83-99.
- Christiaens, J., Reyniers, B. & Rolle, C. (2010). "Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative study". *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537-554.
- Jurgen Bruns, H. (2014). "Development in Local Government: How and Why does HR Strategy Matter in Organizational Change and Development?". *Business Research*, 7, 1-49.
- Jurgen Bruns, H. (2013). "Accounting Change and Value Creation in Public Services do Relational Archetypes make a Difference in Improving Public Service Performance?". *Critical Perspectives on Accounting*, 5(3), 223-251.
- Jordan, M. & Hackbart, M. (2005). "The Goals and Implementation Success of State Performance Based Budgeting". *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 17(3), 45-58.
- Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2011). *Public management form: a comparative analysis: new public management, governance and the neo*. Oxford: Oxford University Press, 3rded.

نتیجه پژوهش در فرضیه دوم با نتایج بیان شده توسط برودکین (۲۰۱۱) که بیان می‌دارد اجرای سیستم حسابداری تعهدی در ادارات دولت باعث افزایش بازدهی، خدمات عمومی و رضایت ذینفعان می‌شود، هم‌سو است.

پیشنهادات کاربردی

با توجه به تایید فرضیه اول تحقیق که بیانگر این بود که تغییرات حسابداری منجر به ایجاد انگیزش و در نتیجه بهبود عملکرد سازمان‌ها می‌شود، پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی و توجیه مدیران ارشد سازمان‌های دولتی و خصوصاً شهرداری‌های سراسر کشور در زمینه به‌کارگیری سیستم حسابداری تعهدی توصیه می‌شود.

همچنین با توجه به تایید فرضیه دوم که نشان داد تغییرات حسابداری منجر به رضایت خاطر ذینفعان و ارزش‌گذاری خدمات عمومی شهرداری می‌شود، برگزاری سمینارها و دوره‌های ضمن خدمت برای کارکنان و ذینفعان در سطح شهرداری‌های کشور در خصوص اثرات و فواید استفاده از حسابداری تعهدی و چگونگی کاربرد اطلاعات این سیستم در تصمیم‌گیری توصیه می‌گردد.

منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). *مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها*. تهران: مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران، چاپ اول.
- جهان دوست، سهراب. (۱۳۷۴) "تحقیقی پیرامون تدوین بودجه عملیاتی در سازمان بنادر و کشتیرانی ایران". *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، مرکز اطلاعات و مدارک علمی ایران.
- سازمان شهرداری‌های کشور. (۱۳۸۳). *گزارش اقتصاد شهری و شهرداری‌ها*. تهران: انتشارات سازمان شهرداری‌های کشور، چاپ اول.
- گرد، عزیز؛ کریمی، عباس. (۱۳۹۰). "بررسی اثرات تغییر روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی". *دانش حسابرسی*، ۱۱(۴)، ۲۱-۶.
- یآوری، علی؛ احمدی، ایرج؛ روضه‌ای، منصور. (۱۳۹۲). "ضرورت بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم انتظامی امین". *فصلنامه توسعه*، ۸(۲۸)، ۱۴۸-۱۲۹.

تدوین مدلی برای راهبری دانشگاهی

سید علی حسینی^۱، علی رحمانی^۲، *مرضیه کمرئی^۳

۱. استادیار، دانشگاه الزهرا.

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه الزهرا.

۳. کارشناس ارشد، دانشگاه الزهرا.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۹/۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۵/۱۱

Developing a Model for University Governance

S.A. Hosseini¹, A. Rahmani², *M. Kamarei³

1. Assistant Professor, Alzahra University, Iran.

2. Associate Professor in Accounting, Alzahra University, Iran.

3. M.A. Accounting, Alzahra University, Iran.

Received: 2015/8/2

Accepted: 2015/11/23

Abstract

Developing an effective university governance model at the higher education institutions and exploring its pattern index and components is the main purpose of this research. Also identifying effective governance barriers and challenges is another purpose of this research. In this research, university governance at Alzahra University in year 93 from the perspective of employees was subjected to scrutiny. Questionnaire was used for data collection. A total of 80 questionnaires were distributed among the employees of Alzahra University, of which 49 were gathered. Data was analyzed by using SPSS software testing. The study results show that this university is governed by board of trustees and managers who have middle competence. The responses show that there are good management structures at the university. Also other findings show that the University is faced with some challenges. The individual performance findings showed the results that are above the average. It was also indicated that the risk management quality and internal controls have average results in the university. The necessity of improving effective governance in order to reduce the challenges ahead and better universities management are felt. In this regard, we have developed the Model thesis. The model consists of three elements, indicators and modifying factors that have a reciprocal relationship with each other. Strengthen each of the components will improve university governance.

Keywords: University Governance, Stakeholders, Governance Model, Obstacles and Challenges.

JEL Classification: M49

چکیده

هدف اصلی این پژوهش، تدوین الگوی راهبری اثربخش دانشگاهی و احصای شاخص‌ها و مولفه‌های آن در مراکز آموزش عالی می‌باشد. هم‌چنین شناسایی موانع و چالش‌های راهبری اثربخش از اهداف دیگر این تحقیق است. در این تحقیق راهبری دانشگاهی در دانشگاه الزهرا(س) در سال ۹۳ از دیدگاه کارکنان مورد بررسی قرار گرفت و برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شد. تعداد ۸۰ پرسشنامه در بین کارکنان دانشگاه الزهرا(س) توزیع شد که از این تعداد ۴۹ پرسشنامه جمع‌آوری گردید. داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار SPSS مورد آزمون و تحلیل قرار گرفتند. نتایج این تحقیق نشان داد که این دانشگاه توسط هیأت امناء و مدیرانی که دارای شایستگی‌های لازم هستند اداره می‌شود. پاسخ‌ها نشان می‌دهد که ساختارهای خوب راهبری در دانشگاه وجود دارد. دیگر یافته‌ها نشان می‌دهد که هم‌چنین دانشگاه با برخی چالش‌ها مواجه است. یافته‌ها در بخش عملکرد فردی نتایج بالاتر از حد متوسط را نشان داد. هم‌چنین مشخص شد که کیفیت مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی در حد متوسط قرار دارد.

جهت کاهش چالش‌های پیش‌رو و اداره بهتر دانشگاه نیاز به بهبود راهبری اثربخش در آن احساس می‌شود. در این راستا به تدوین مدل مورد نظر پایان‌نامه پرداختیم. مدل شامل سه بخش عناصر، شاخص‌ها و عوامل تعدیل‌کننده است، که دارای رابطه دو طرفه با یکدیگر می‌باشند. تقویت هر یک از اجزا موجب بهبود راهبری دانشگاهی خواهد شد.

واژه‌های کلیدی: راهبری دانشگاهی، ذینفعان، الگوی راهبری، موانع و چالش‌ها.

طبقه‌بندی موضوعی: M49

* Corresponding Author: M. Kamarei

E-mail: marzeieh.kamarei@yahoo.com

* نویسنده مسئول: مرضیه کمرئی

مقدمه

در شرایط حاضر نقش محوری دانشگاه‌ها در تولید علم و توسعه کشور انکارناپذیر بوده، در چشم انداز بیست ساله نیز انتظارات بسیار گسترده‌ای از آن‌ها وجود دارد. دانشگاه‌ها مکلفند همسو با گسترش روزافزون علوم و فنون و تکنولوژی‌های جدید و پیشرفته در جهان و با توجه به نیاز کشور، نیروی انسانی متدین و متبحر، با نشاط و فعال، بالنده و متفکر و با توجه به نیاز کشور را تربیت کنند. علاوه بر آن به تولید علم و به ویژه علم بومی همت گمارند. بنابراین پژوهش در رابطه با اداره امور دانشگاه‌ها به عنوان مغز متفکر جامعه موضوعی حائز اهمیت و درخور توجه است. در سراسر جهان آموزش عالی برای تغییر تحت فشار بوده است، آن‌ها باید ساختار خود را چنان تغییر دهند که بتوانند با امکانات کمتر، بازدهی بیشتری داشته باشند. دانشگاه‌ها در جهان به سرعت در حال رشد هستند و مشارکتشان در موفقیت اقتصادی عنصری اساسی است. از دانشگاه‌ها و نهادهای مرتبط انتظار می‌رود تا دانش را ایجاد کنند، به شکل اثربخشی کیفیت را ارتقای بخشند و به نیازهای دانشجویان پاسخ دهند. بنابراین تامل در مورد تدوین مدلی از راهبری دانشگاهی که پاسخ به این تغییرات را پوشش دهد به عنوان یک نیاز می‌باشد. هدف اصلی این تحقیق، طراحی و تبیین الگوی راهبری اثربخش دانشگاهی و احصای شاخص‌ها و مولفه‌های آن در مراکز آموزش عالی می‌باشد (مجموعه قوانین مرتبط با هیأت امناء).

بیان مسأله

در بسیاری از کشورها مدیریت اثربخش و کارآمد سازمان‌های دولتی به موضوعی نگران‌کننده تبدیل شده است. ملیس و همکاران^۱ (۲۰۰۴) استدلال می‌کنند که سازمان‌ها در بخش دولتی به شکل فزاینده‌ای در قبال عملکرد خود پاسخگو هستند و بنابراین انتظار می‌رود که به شیوه‌ای کارآمد و اثر بخش عمل کنند. این بدان معنی است که نهادهای بخش عمومی باید به دنبال راه‌هایی به منظور بهبود فعالیت‌های خود باشند. در طول دهه گذشته، مفهوم راهبری (حاکمیت) یکی از جنبه‌های مورد بحث در بخش عمومی بوده است و شیوه‌های راهبری مطلوب به عنوان عاملی مهم در بهبود عملکرد همه نهادهای دولتی در نظر گرفته شده است. راهبری دانشگاهی عنصری کلیدی در تمرکز اخیر روند اصلاحات در سطح آموزش عالی در سراسر جهان می‌باشد. مفهومی نسبتاً جدید که بیان‌کننده این مطلب است که:

چگونه دانشگاه‌ها و سیستم‌های آموزش عالی باید اهداف خود را تعریف و اجرا کنند، نهادهایشان را مدیریت کنند و بر دستاوردهای خود نظارت داشته باشند. از سویی دیگر، این مفهوم به عنوان پاسخی به بحران‌های مالی و نیاز دانشگاه‌ها جهت مدیریت منابع مالی خود با احساس مسؤولیت بیشتر ظهور کرده است. مدل راهبری دانشگاهی به عنوان پاسخی به نیاز بهبود مدیریت دانشگاه‌ها بروز کرده است و تحت این فرض که استفاده از رویکردهای شرکت‌های بزرگ مانند پاسخگویی مالی به بهبود نتایج کمک خواهد کرد، عمل می‌کند.

در دو دهه گذشته، اصلاحات دانشگاهی در بسیاری از کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی مشاهده شده است، این روند در حال حاضر در سراسر جهان دیده می‌شود. در اروپا فرایند بلونیا، چارچوب احراز صلاحیت اروپایی و اعلام اهداف طبق بیانیه لیسبون محرک‌های مهم و تعیین‌کننده تغییر در آموزش عالی بوده‌اند. اثرات این فرایندهای اروپایی در خارج از اروپا نیز دیده می‌شود و ابزارهایی در جهت هماهنگ کردن برنامه‌ها، ارائه کنترل کیفیت و تأکید بر نتایج، به طور گسترده‌ای نه تنها در کشورهای همسایه اروپا، بلکه هم چنین در آمریکا، کانادا، استرالیا و اخیراً در آمریکای لاتین، شرق آسیا و کشورهای حوزه خاورمیانه و آفریقای شمالی مورد استفاده قرار می‌گیرد (بانک جهانی، ۲۰۱۲).

با توجه به نقش کلیدی که راهبری دانشگاهی در بهبود کیفیت آموزشی بازی می‌کند، این مهم در دو دهه گذشته مورد توجه کشورهای بسیاری قرار گرفته است. خودآگاهی برای ایجاد و توسعه روند اصلاحات مهم است (همان، ۲۰۱۲). بنابراین این پژوهش در پاسخ به نیازی است که جهت شناسایی و بررسی راهبری در دانشگاه‌ها و با توجه به ناکافی بودن تحقیقات انجام شده در این زمینه در کشورمان وجود دارد.

نتایج حاصل از این پژوهش دستاورد مهمی خواهد بود که دانشگاه‌ها را به سمت بهبود پاسخگویی در ارائه خدمات سوق خواهد داد. هم چنین مبنایی جهت نظارت سیستماتیک بر عملکرد دانشگاه در آینده، فراهم خواهد کرد.

پیشینه پژوهش

منظور از راهبری در دانشگاه‌ها به عنوان نهادهای بخش عمومی، شیوه‌هایی است که در آن دانشگاه‌ها مسؤولیت‌های مباشرتی خود را به همراه پاسخگویی، شفافیت و احتیاط در

آفریقا با نمونه‌برداری از ۴۱ دانشگاه در ۴ کشور جهان با استفاده از ابزار کارت راهبری دانشگاهی انجام داده است، این کارت راهبری دانشگاهی شامل ۵ بعد می‌باشد:

- ۱- اهداف و رسالت سازمان،
- ۲- جهت‌گیری مدیریت،
- ۳- استقلال،
- ۴- پاسخگویی،
- ۵- مشارکت.

در این پژوهش با استفاده از پرسشنامه‌ای که شامل سؤالاتی در هر یک از ابعاد مذکور است به دانشگاه کمک می‌شود به خودآگاهی جهت درک مدل و شیوه‌های راهبری که دنبال می‌کند، دست یابد (همان، ۲۰۱۲).

پرسش‌های پژوهش

۱. ویژگی‌های راهبری دانشگاهی مطلوب چیست؟
۲. ساختار راهبری دانشگاهی در دانشگاه الزهرا(س) از دیدگاه کارکنان چگونه است؟
۳. چه چالش‌ها و موانعی برای استقرار راهبری دانشگاهی اثربخش از دیدگاه کارکنان در دانشگاه الزهرا(س) وجود دارد؟

روش پژوهش

پژوهش حاضر از جمله تحقیقات کیفی-توصیفی است. از آنجا که پرسشنامه ساده‌ترین راه تهیه ماتریس داده‌های ساختاری و رایج‌ترین روش مورد استفاده در تحقیقات توصیفی است (خاکی، ۱۳۸۷).

در موضوع پژوهش حاضر نیز از روش پرسشنامه‌ای استفاده شده است. در پرسشنامه ابتدا دیدگاه پرسش‌شوندگان در خصوص ویژگی متصدیان مسؤولیت‌های مدیریتی و هیأت‌امناء دانشگاه مورد بررسی قرار گرفت. سپس سؤالات مرتبط با کیفیت ساختار (تشکیلات) راهبری دانشگاهی مورد پرسش قرار گرفت. بعد از آن سؤالات مرتبط با موانع پیش‌رو در راهبری اثربخش، عملکرد افراد در حفظ راهبری اثربخش و در نهایت نیز سؤالات مرتبط با کیفیت مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی مورد پرسش قرار گرفت.

جامعه و نمونه آماری

این تحقیق از نوع مورد کاوی است و دانشگاه الزهرا(س) مورد بررسی قرار گرفته است. در این پژوهش حدود ۸۰ پرسشنامه در بین کارکنان توزیع شد که ۴۹ پرسشنامه جمع‌آوری گردید.

تصمیم‌گیری در سیاست‌گذاری‌ها، انجام برنامه‌ها و مدیریت دانشگاه به خوبی انجام می‌دهند (بارت، ۲۰۰۴؛ دوکینز، ۱۹۹۸؛ داکت، ۲۰۰۴؛ فرمی دریکسون و اسمیس، ۲۰۰۳؛ میک و وود، ۱۹۹۷؛ نلسون، ۲۰۰۳).

در بخش خصوصی و در رابطه با سازمان‌های انتفاعی تحقیقات بسیاری در رابطه با حاکمیت شرکتی صورت گرفته است. در رابطه با سازمان‌های بخش عمومی و به طور خاص دانشگاه‌ها تحقیقات محدودی صورت گرفته است.

آسیموه^۹ (۲۰۱۲)، در تحقیقی با عنوان "گسترش و حفظ راهبری اثربخش در دانشگاه‌ها" به بررسی موضوع راهبری دانشگاهی پرداخته است، وی به بررسی چالش‌ها در دانشگاه‌های آفریقایی پرداخته است و عوامل مؤثر در بهبود راهبری را مورد بررسی قرار داده است، در نهایت نیز به تدوین مدلی برای راهبری دانشگاهی پرداخته است.

بنجامین ام وانزیا^{۱۰} (۲۰۱۱)، در رساله دکتری خود با عنوان "به سوی بهترین مدل راهبری در دانشگاه‌های دولتی در کشورهای در حال توسعه و در کشور کنیا" به بررسی راهبری دانشگاهی در دانشگاه‌های کنیا پرداخته است، وی در پژوهش خود مدل‌های مختلف راهبری را مورد بحث قرار داده، در نهایت نیز به رویکردهایی که می‌توان بر اساس آن‌ها راهبری دانشگاهی را بهبود بخشید، دست یافته است.

هم چنین چیترا سری^{۱۱} (۲۰۱۱)، در رساله دکتری خود به بررسی رابطه بین مکانیزم‌های راهبری دانشگاهی و عملکرد دانشگاه‌های دولتی در استرالیا پرداخته است، وی مکانیزم‌های راهبری را به ۲ نوع بیرونی و درونی تقسیم کرده و تأثیر هر یک بر روی راهبری را مورد بررسی قرار داده است. نتایج وی حاکی از آن است که برخی مکانیزم‌های راهبری بیرونی مانند مقررات دولتی و ذینفعان بیرونی تأثیری بر عملکرد دانشگاه ندارند و مکانیزم‌های راهبری درونی مانند ایجاد کمیته‌های راهبری دارای تأثیر مثبت بر عملکرد دانشگاه هستند. هم چنین وی نتیجه‌گیری کرده است که اندازه شورا و تعداد جلسات آن‌ها تأثیری بر عملکرد دانشگاه ندارند.

بانک جهانی (۲۰۱۲)، نیز تحقیقی را در زمینه الگوبرداری راهبری دانشگاهی در کشورهای حوزه خاورمیانه و شمال

3. Barrett
4. Dawkins
5. Duckett
6. Frederickson & Smith
7. Meek & Wood
8. Nelson
9. Asimwe
10. Benjamin M Wanzia
11. Chitrasriyani

یافته‌های پژوهش

ویژگی‌های متصدیان مسؤولیت‌های مدیریتی و هیأت امنای دانشگاه

برای بررسی وضعیت موجود از دیدگاه شرکت کنندگان در پژوهش حاضر که به‌وسیله پرسشنامه سنجیده شد، از آزمون t تک نمونه‌ای با سطح اطمینان ۰/۹۵ استفاده شد. با توجه به اینکه پرسشنامه حاضر دارای مقیاس لیکرت (۵ ارزشی، از ۱ تا ۵) بود، داده‌های پژوهش حاضر با میانگین نظری ۳ مقایسه شدند. در جدول شماره ۱ فراوانی و فراوانی درصدی ویژگی‌های متصدیان مسؤولیت‌های مدیریتی و هیأت امنای دانشگاه از دیدگاه شرکت کنندگان این پژوهش نشان داده شده است. به‌طور کلی یافته‌ها نشان می‌دهد که ۱۱ نفر (۲۲/۵ درصد) از شرکت کنندگان با این ویژگی‌ها مخالف و کاملاً مخالف، ۲۰ نفر (۴۰/۸۱ درصد) نیز بی‌نظر و ۱۸ نفر (۳۶/۶۸) نیز موافق و کاملاً موافق بودند.

برای بررسی ویژگی‌های متصدیان مسؤولیت‌های مدیریتی و هیأت امنای دانشگاه از دیدگاه شرکت کنندگان در پژوهش حاضر نیز از آزمون t تک نمونه‌ای با سطح اطمینان ۰/۹۵ طبق جدول شماره ۲ استفاده شده است.

همان‌طور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، نتایج آزمون t تک نمونه‌ای نشان داد که تفاوت ویژگی‌های متصدیان مسؤولیت‌های مدیریتی و هیأت امنای دانشگاه از دیدگاه شرکت کنندگان در پژوهش حاضر با وضعیت مطلوب (۳) از نظر آماری معنادار نبود ($P=0/229$).

بنابراین با توجه به نتایج آزمون‌های این پژوهش، ویژگی‌های متصدیان مسؤولیت‌های مدیریتی و هیأت امنای دانشگاه در حد متوسط قرار دارد.

کیفیت ساختار (تشکیلات) راهبری دانشگاه

در جدول شماره ۳ فراوانی و فراوانی درصدی کیفیت ساختار راهبری دانشگاه از دیدگاه شرکت کنندگان این پژوهش نشان داده شده است. بطور کلی یافته‌ها نشان می‌دهد که ۶ نفر (۱۲/۳ درصد) از شرکت کنندگان با کیفیت ساختار راهبری در دانشگاه مخالف و کاملاً مخالف، ۲۸ نفر (۵۷/۱۲ درصد) نیز بی‌نظر و ۱۵ نفر (۳۰/۶ درصد) نیز موافق و کاملاً موافق بودند. برای بررسی کیفیت ساختار راهبری دانشگاه از دیدگاه شرکت کنندگان در پژوهش حاضر نیز از آزمون t تک نمونه‌ای با سطح اطمینان ۰/۹۵ استفاده شد که

جدول ۱. فراوانی ویژگی‌های متصدیان مسؤولیت‌های مدیریتی و هیأت امنای دانشگاه

مجموع	کاملاً موافقم	موافقم	بی‌نظر	مخالفم	کاملاً مخالفم	
۴۹	۱	۱۷	۲۰	۹	۲	فراوانی
۱۰۰	۲	۳۴/۶۸	۴۰/۸۱	۱۸/۴	۴/۱	فراوانی درصدی

جدول ۲. آزمون t تک نمونه‌ای برای ویژگی‌های متصدیان مسؤولیت‌های مدیریتی و هیأت امنای دانشگاه

تفاوت میانگین	سطح معناداری	درجات آزادی	t	انحراف استاندارد	میانگین	تعداد	
۰/۱۳۸	۰/۲۲۹	۴۸	۱/۲۱	۰/۷۹۷	۳/۱۳۸	۴۹	ویژگی‌های متصدیان

جدول ۳. فراوانی کیفیت ساختار راهبری دانشگاه

مجموع	کاملاً موافقم	موافقم	بی‌نظر	مخالفم	کاملاً مخالفم	
۴۹	۰	۱۵	۲۸	۴	۲	فراوانی
۱۰۰	۰	۳۰/۶	۵۷/۱۲	۸/۲	۴/۱	فراوانی درصدی

جدول شماره ۴: آزمون t تک نمونه‌ای برای کیفیت ساختار (تشکیلات) راهبری دانشگاه

تفاوت میانگین	سطح معناداری	درجات آزادی	t	انحراف استاندارد	میانگین	تعداد	
۰/۱۹۹	۰/۰۱۳	۴۸	۲/۵۶۸	۰/۵۴۳	۳/۱۹۹	۴۹	کیفیت ساختار

همان طور که در جدول بالا مشاهده می‌شود، نتایج آزمون t تک نمونه‌ای نشان داد که تفاوت موانع پیش‌رو در راهبری اثربخش از دیدگاه شرکت‌کنندگان در پژوهش حاضر با وضعیت متوسط (۳) از نظر آماری معنادار است ($P=0/000$).

از آنجا که سؤالات و مفهومی گویه‌های این بخش برعکس بخش‌های دیگر پرسشنامه است، نتایج آن نیز برعکس خواهد بود، یعنی موافق بودن شرکت‌کنندگان به معنای نامطلوب بودن وضعیت و مخالف بودن آنان هم به معنای مطلوب بودن وضعیت است. با توجه به نتایج آزمون‌های این پژوهش که نشان داد پاسخ‌های شرکت‌کنندگان بالاتر از میانگین بوده و تفاوت وضعیت این بخش با وضعیت متوسط از نظر آماری معنادار است، بنابراین موانع پیش‌رو در راهبری اثربخش از نظر شرکت‌کنندگان زیاد است و این نشان می‌دهد که دانشگاه در وضعیت نامطلوبی قرار دارد. پس موانع پیش‌رو در راهبری اثربخش در دانشگاه‌ها در وضعیت نامطلوبی قرار دارد.

عملکرد افراد در حفظ راهبری اثربخش

در جدول شماره ۷ فراوانی و فراوانی درصدی عملکرد افراد در حفظ راهبری اثربخش از دیدگاه شرکت‌کنندگان این

نتایج آن در جدول شماره ۴ نشان داده شده است.

همان طور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، نتایج آزمون t تک نمونه‌ای نشان داد که تفاوت کیفیت ساختار (تشکیلات) راهبری دانشگاه از دیدگاه شرکت‌کنندگان در پژوهش حاضر با وضعیت مطلوب (۳) از نظر آماری معنادار است ($P=0/013$).

بنابراین با توجه به نتایج آزمون‌های این پژوهش، کیفیت ساختار (تشکیلات) راهبری دانشگاه بالاتر از حد متوسط قرار دارد.

موانع پیش‌رو در راهبری اثربخش

در جدول شماره ۵ فراوانی و فراوانی درصدی موانع پیش‌رو در راهبری اثربخش از دیدگاه شرکت‌کنندگان این پژوهش نشان داده شده است. بطور کلی یافته‌ها نشان می‌دهد که ۳ نفر (۶/۱ درصد) از شرکت‌کنندگان با وجود موانع پیش‌رو در راهبری اثربخش در دانشگاه مخالف و کاملاً مخالف، ۱۷ نفر (۳۴/۶ درصد) نیز بی‌نظر و ۲۹ نفر (۵۹/۱۲ درصد) نیز موافق و کاملاً موافق بودند. برای بررسی موانع پیش‌رو در راهبری اثربخش از دیدگاه شرکت‌کنندگان در پژوهش حاضر نیز از آزمون t تک نمونه‌ای با سطح اطمینان ۰/۹۵ طبق جدول شماره ۶ استفاده شد.

جدول ۵. فراوانی موانع پیش‌رو در راهبری اثربخش

مجموع	کاملاً موافقم	موافقم	بی‌نظر	مخالفم	کاملاً مخالفم	
۴۹	۱	۲۸	۱۷	۲	۱	فراوانی
۱۰۰	۲	۵۷/۱۲	۳۴/۶	۴/۱	۲	فراوانی درصدی

جدول ۶. آزمون t تک نمونه‌ای برای موانع پیش‌رو در راهبری اثربخش

تفاوت میانگین	سطح معناداری	درجات آزادی	t	انحراف استاندارد	میانگین	تعداد	
۰/۵۸۹	۰/۰۰۰	۴۸	۷/۴۰۴	۰/۵۵۷	۳/۵۸۹	۴۹	موانع پیش‌رو

جدول ۷. فراوانی عملکرد افراد در حفظ راهبری اثربخش

مجموع	کاملاً موافقم	موافقم	بی‌نظر	مخالفم	کاملاً مخالفم	
۴۹	۴	۳۸	۶	۱	۰	فراوانی
۱۰۰	۸/۲	۷۷/۴۶	۱۲/۲۴	۲	۰	فراوانی درصدی

جدول ۸. آزمون t تک نمونه‌ای برای عملکرد افراد در حفظ راهبری اثربخش

تفاوت میانگین	سطح معناداری	درجات آزادی	t	انحراف استاندارد	میانگین	تعداد	
۰/۸۵۱	۰/۰۰۰	۴۸	۱۵/۲۷۶	۰/۳۹	۳/۸۵۱	۴۹	عملکرد افراد

پژوهش نشان داده شده است. یافته‌های توصیفی در مورد این خرده مقیاس نشان می‌دهد که ۱ نفر (۲ درصد) از شرکت‌کنندگان با عملکرد افراد در حفظ راهبری اثربخش مخالف و کاملاً مخالف، ۶ نفر (۱۲/۲۴ درصد) نیز بی‌نظر و ۴۲ نفر (۸۵/۶۶ درصد) نیز موافق و کاملاً موافق بودند. برای بررسی عملکرد افراد در حفظ راهبری اثربخش از دیدگاه شرکت‌کنندگان در پژوهش حاضر نیز از آزمون t تک نمونه‌ای با سطح اطمینان ۰/۹۵ طبق جدول شماره ۸ استفاده شد. همان طور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، نتایج آزمون t تک نمونه‌ای نشان داد که تفاوت عملکرد افراد در حفظ راهبری اثربخش از دیدگاه شرکت‌کنندگان در پژوهش حاضر با وضعیت مطلوب (۳) از نظر آماری معنادار است ($P=۰/۰۰۰$).

بنابراین با توجه به نتایج آزمون‌های این پژوهش، عملکرد افراد در حفظ راهبری اثر بخش بالاتر و بهتر از وضعیت متوسط است.

۱۰ نشان داده شده است. همان طور که در جدول بالا نیز مشاهده می‌شود، نتایج آزمون t تک نمونه‌ای نشان داد که تفاوت کیفیت مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی از دیدگاه شرکت‌کنندگان در پژوهش حاضر با وضعیت مطلوب (۳) از نظر آماری معنادار نیست ($P=۰/۰۵۲$). هر چند که تفاوت وجود دارد اما این مقدار تفاوت از نظر آماری معنادار نبود.

بنابراین با توجه به نتایج آزمون‌های این پژوهش، وضعیت کیفیت مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی در حد متوسط بوده و وضعیت متوسطی دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

در این بخش ابتدا سؤالات پژوهش پاسخ داده شده است و در ادامه به تدوین مدل مورد نظر این پژوهش پرداخته شده است.

پاسخ سؤال اول - ویژگی‌های راهبری دانشگاهی

مطلوب چیست؟

با توجه به پیشینه پژوهش و یافته‌های پژوهش راهبری دانشگاهی مطلوب و اثربخش توسط شماری از عوامل تحت تأثیر قرار می‌گیرد:

۱. رهبری و مدیریت،
۲. پاسخگویی و شفافیت،
۳. مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی،
۴. وجود کمیته‌های فرعی،
۵. ارزیابی عملکرد،
۶. زیرساخت‌های اقتصادی،

کیفیت مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی

در جدول شماره ۹ فراوانی و فراوانی درصدی کیفیت مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی از دیدگاه شرکت‌کنندگان این پژوهش نشان داده شده است. یافته‌های توصیفی در مورد این خرده مقیاس نشان می‌دهد که ۵ نفر (۱۰/۲ درصد) از شرکت‌کنندگان با کیفیت مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی مخالف و کاملاً مخالف، ۳۴ نفر (۶۹/۳۶ درصد) نیز بی‌نظر و ۱۰ نفر (۲۰/۴ درصد) نیز موافق و کاملاً موافق بودند. برای بررسی کیفیت مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی از دیدگاه شرکت‌کنندگان در پژوهش حاضر نیز از آزمون t تک نمونه‌ای با سطح اطمینان ۰/۹۵ استفاده شد که نتایج آن در جدول شماره

جدول ۹. فراوانی کیفیت مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی

مجموع	کاملاً موافقم	موافقم	بی‌نظر	مخالفم	کاملاً مخالفم	
۴۹	۰	۱۰	۳۴	۴	۱	فراوانی
۱۰۰	۰	۲۰/۴	۶۹/۳۶	۸/۲	۲	فراوانی درصدی

جدول ۱۰. آزمون t تک نمونه‌ای برای کیفیت مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی

تفاوت میانگین	سطح معناداری	درجات آزادی	t	انحراف استاندارد	میانگین	تعداد	
۰/۱۴۷	۰/۰۵۲	۴۸	۱/۹۸۹	۰/۵۲	۳/۱۴۸	۴۹	کیفیت مدیریت

این بخش در جدول شماره ۱۱ ارائه شده است. همان طور که مشاهده می‌شود (متناسب نبودن تعداد دانشجویان با امکانات موجود در دانشگاه) در رتبه اول اهمیت قرار دارد و به این معنی است که از نظر مشارکت‌کنندگان در پژوهش حاضر متناسب نبودن تعداد دانشجویان با امکانات موجود در دانشگاه، مهم‌ترین مانع پیش‌رو در راهبری دانشگاه است. هم‌چنین با توجه به پیشینه پژوهش و پژوهش صورت گرفته توسط آسیموه و بنجامین ام وانزیا موانع زیر در اجرای راهبری اثربخش دانشگاه‌ها وجود دارد:

۱. از مهم‌ترین چالش‌ها محدود بودن منابع مالی این موضوع می‌باشد ناشی که این نهادها از طرف دولت تأمین مالی می‌شوند و با توجه به محدودیت منابع دولت، دانشگاه‌ها از بودجه کافی برای انجام عملیاتشان برخوردار نیستند. کمبود منابع مالی منجر به مشکلات دیگری مانند دست نیافتن به اهداف در نظر گرفته شده، دستیابی به نتایج پژوهش ضعیف، سالن‌های سخنرانی ناکافی و قادر نبودن به جا دادن تمامی دانشجویان در دانشگاه می‌شود.

۲. چالش عمده دیگر، مشکل کمبود امکانات برای تعداد زیاد دانشجویان است. به عنوان مثال به اندازه کافی کلاس برای ارائه دروس در زمان‌های مناسب در اختیار نمی‌باشد. علاوه بر این امکانات مسکونی برای اسکان دانشجویان در خوابگاه کافی نیستند و برخی از دانشجویان می‌بایست برای اقامت در خارج از خوابگاه اقدام کنند.

۳. دانشگاه‌های دولتی تعداد زیادی از دانشجویان را ثبت‌نام می‌کنند و ثبت‌نام‌ها رو به افزایش است. این موضوع تأیید می‌کند که تقاضا برای تحصیلات دانشگاهی همانند سایر کشورها در حال افزایش است. تقاضای گسترده در آموزش عالی را می‌توان به شماری از عوامل نسبت داد که شامل یک اقتصاد پیچیده است که نیازمند نیروی کار ماهر می‌باشد. این نیاز وجود دارد تا کیفیت آموزش در این مؤسسات را مدیریت کنیم تا شکوه دانشگاه‌های دولتی همانند قبل وجود داشته باشد.

۴. با وجود کاهش کمک‌های مالی از دولت‌ها، از دانشگاه‌ها هم چنین انتظار می‌رود تا برنامه‌های بهتری را با استفاده از امکانات بهتر ارائه دهند و نتایج تحقیقاتی که تأثیر بهتری روی توسعه اقتصادی دارند و قادر به اصلاح مشکلات اجتماعی هستند، را بیابند.

۵. مشکل عمده دیگر مرتبط با تعامل و مشارکت ذینفعان است. بدون ارتباطات نمی‌تواند هیچ مشارکت واقعی در تصمیم‌گیری بین کارکنان وجود داشته باشد و هیچ گونه پاسخگویی واقعی از طرف مدیریت به کارکنان و دیگر ذینفعان

۷. توانمندسازی کارکنان،

۸. مشخصات علمی،

۹. تحقیقات و پروژه‌های نهادی،

۱۰. سلامت مالی،

۱۱. مشارکت ذینفعان،

۱۲. رعایت قوانین.

پاسخ سؤال دوم- ساختار راهبری دانشگاهی در دانشگاه الزهراء(س) از دیدگاه کارکنان چگونه است؟

برای بررسی وضعیت راهبری در دانشگاه الزهراء(س) از دیدگاه شرکت‌کنندگان، از آزمون t تک نمونه‌ای با سطح اطمینان $۰/۹۵$ استفاده شد که نتایج نشان داد در بخش‌های دوم و چهارم (کیفیت ساختار راهبری دانشگاه و عملکرد افراد در حفظ راهبری اثربخش) دانشگاه الزهراء(س) از وضعیت مطلوب برخوردار بوده و بالاتر از حد متوسط قرار دارد ($X > 3$ و $P < 0/05$).

در بخش سوم (موانع پیش‌رو در راهبری اثربخش) وضعیت دانشگاه الزهراء(س) پایین‌تر از حد متوسط است به طوری که نتایج حاصل از پاسخ‌های شرکت‌کنندگان تحقیق حاضر نشان داد که موانع پیش‌رو بالاتر از وضعیت متوسط است ($X > 3$ و $P < 0/05$) این به معنای مناسب نبودن وضعیت دانشگاه در این مورد است.

در دو بخش اول و پنجم (ویژگی‌های متصدیان مسؤلیت‌های مدیریتی و هیأت امنای دانشگاه و کیفیت مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی) وضعیت راهبری دانشگاه‌های کشور در حد متوسط است ($X > 3$ و $P < 0/05$) اما نسبت به سه بخش قبلی از وضعیت پایین‌تری برخوردار است.

پاسخ سؤال سوم- چه چالش‌ها و موانعی برای استقرار راهبری دانشگاهی اثربخش از دیدگاه کارکنان در دانشگاه الزهراء(س) وجود دارد؟

با توجه به بخش سوم پرسشنامه و یافته‌های تحقیق در این بخش (موانع پیش‌رو در راهبری اثربخش) به این نتیجه می‌رسیم که وضعیت دانشگاه در سطح مطلوبی نیست به طوری که بر اساس نتایج حاصل از پاسخ‌های شرکت‌کنندگان تحقیق حاضر که کارکنان دانشگاه الزهراء(س) بودند، موانع پیش‌رو بالاتر از وضعیت متوسط است ($X > 3$ و $P < 0/05$)، این به معنای مناسب نبودن وضعیت دانشگاه در این بعد است که با توجه به آزمون فریدمن رتبه‌بندی اجزای

جدول ۱۱. رتبه‌بندی موانع پیش‌رو در راهبری دانشگاهی با توجه به آزمون فریدمن

رتبه	موانع پیش‌رو در اجرای راهبری اثربخش	میانگین رتبه
۱	متناسب نبودن تعداد دانشجویان با امکانات موجود در دانشگاه	۶.۴۷
۲	بروکراسی در شیوه‌های مدیریتی که منجر به تأخیر در تصمیم‌گیری و اجرا خواهد شد	۶.۱۵
۳	جبران خدمات ناکافی کارکنان	۵.۶۷
۴	مقاومت در برابر تغییر	۵.۶۱
۵	تمرکز قدرت و تصمیم‌گیری در جایی که تصمیمات توسط مدیران ارشد بدون مشارکت سایر مدیران صورت می‌گیرد.	۵.۵۹
۶	تأمین منابع مالی ناکافی برای اجرای تصمیمات و انجام امور تحقیقی و پژوهشی	۵.۴۸
۷	مهارت‌های دانش‌آموختگان که به نیازهای بازار کار پاسخ نمی‌دهد	۵.۴۷
۸	فرهنگ‌ها و ارزش‌های متعارض در دانشگاه	۵.۲۱
۹	وجدان ضعیف کاری در اجرای تصمیمات	۴.۹۲
۱۰	عدم تعهد مدیران برای اجرای تصمیمات خود	۴.۴۱

اهمیت است به نحوی که پاسخگوی چالش‌هایی باشد که با آن روبرو هستند. این مدل باید به گونه‌ای باشد که مهارت‌های راهبری بهتری را جهت افزایش اثربخشی و کارایی در دانشگاه ارائه دهد. مدل پیشنهادی این پژوهش با توجه به پاسخ‌های ارائه شده به سؤالات پژوهش و پیشینه پژوهش به شرح جدول شماره ۱۲ می‌باشد.

اجزای مدل ذینفعان

رهبری و مدیریت: ایجاد سیستم‌های مدیریتی و رهبری اثربخش در داخل دانشگاه شامل: کانال‌های ارتباطی، توانمندسازی کارکنان برای مشارکت در تصمیم‌گیری‌ها و برخورد مساوی با آن‌ها موجب بهبود راهبری دانشگاهی خواهد شد. دارا بودن سوابق عملکردی مطلوب، استقلال و

وجود نخواهد داشت (ادوارز^{۱۲}، ۲۰۰۰).

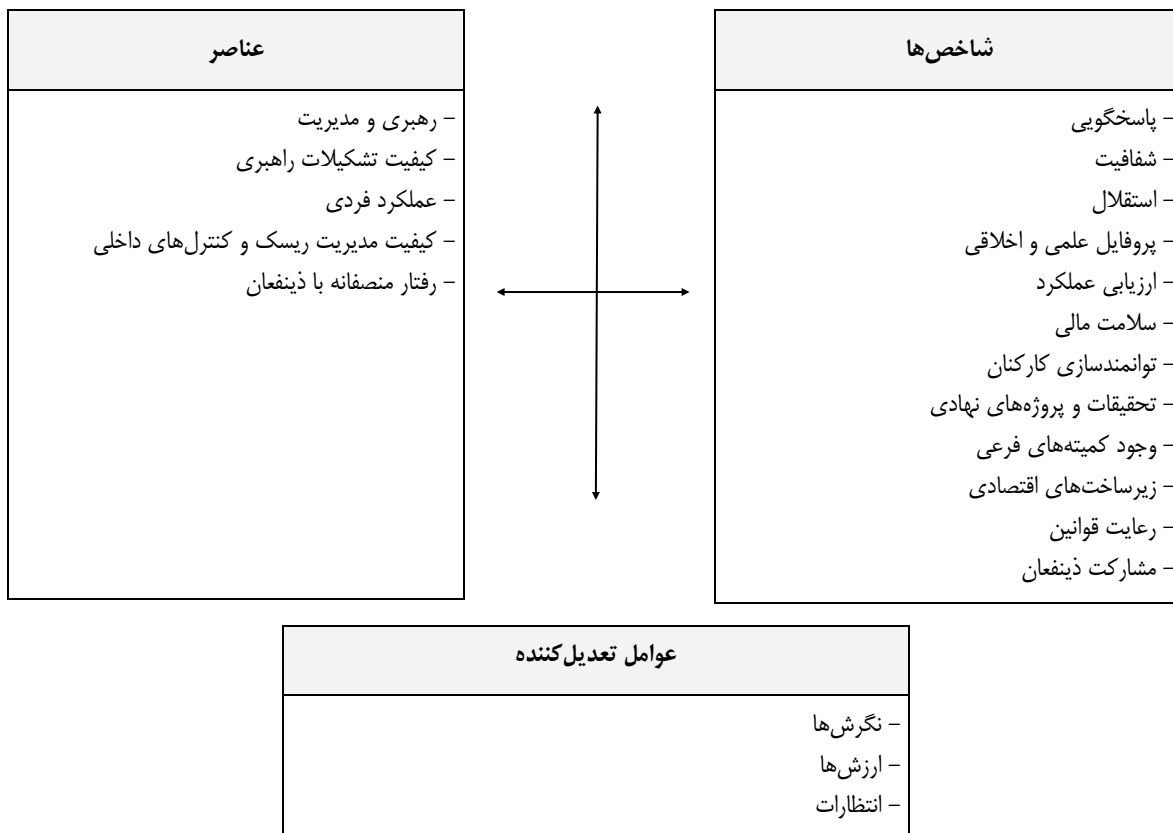
۶. مقامات راهبری و دیگر سیاست‌گذاران باید به منظور بهبود و ارتقای خدمات ارائه شده توسط این نهادها این چالش‌ها را در نظر داشته و در جهت رفع آن‌ها بکوشند.

تدوین مدلی مناسب برای راهبری دانشگاهی

مدل‌های راهبری متفاوتی در سراسر جهان برای اداره دانشگاه‌ها مشاهده شده‌اند. هیچ مدل منحصر به فردی در فرایند راهبری غالب نمی‌باشد. بلکه با توجه به دوره زمانی و سطح توسعه دانشگاه مدل‌های مختلفی استفاده می‌شود (آسیموه، ۲۰۱۲).

دارا بودن مدل راهبری مناسب برای دانشگاه‌ها موضوعی حائز

جدول ۱۲. مدل ذینفعان



توصیه‌های OECD^{۱۳} (۲۰۰۴) مقرر می‌دارد تا اعضای هیأت مدیره و مدیریت به ذینفعان پاسخگو باشند. اشکال مختلف پاسخگویی مانند فراهم‌سازی و نشر گزارشات مالی، سیستم‌های کنترل داخلی، حسابرسی و نشر سالانه صورت‌های مالی می‌باشد.

استقلال: دانشگاه‌ها باید دارای استقلال عملیاتی بیشتر و پس از آن دارای معیارهای پاسخگویی مناسب در داخل چارچوب سیاسی مجوز داده شده توسط دولت باشند. دولت می‌بایست به منظور کاهش دخالت در فرایند مدیریت دانشگاه‌ها استقلال بیشتری را به نهادهای راهبری اعطاء کند و بر روی نتایج و عملکرد این دانشگاه‌ها تمرکز کند.

مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی: مدیریت ریسک روش هر دانشگاه برای دستیابی به اهدافش را پی‌ریزی می‌کند. مسؤلیت اصلی هر نهاد دانشگاهی استفاده اثربخش و کارآمد از منابع موجود است. این هدف می‌تواند با استفاده از شیوه‌های مدیریت ریسک قابل دستیابی باشد. برای افزایش احتمال دستیابی به نتایج مورد نظر، تصمیمات آگاهانه باید بر

شایستگی‌های اخلاقی، مهارت و تجربه کافی مدیران اثربخشی راهبری دانشگاهی را بهبود می‌بخشد. راهبری اثربخش زمانی که دخالت مدیران و سایر ذینفعان در برنامه‌ریزی وجود دارد بهبود می‌یابد. مشارکت آن‌ها به تحلیل شفاف برنامه‌ریزی استراتژیک، جهت دادن به کارکنان دانشگاه، حصول اطمینان از انجام وظایف و اطمینان از این که ذینفعان گزارشات را دریافت می‌کنند، کمک می‌کند. علاوه بر این برای داشتن کیفیت راهبری دانشگاهی مناسب، مدیریت دانشگاه باید اثربخشی کمیته‌ها را بررسی کند و بودجه مصوب را دنبال کرده، گزارشگری مالی و پاسخگویی مناسب داشته باشد.

پاسخگویی و شفافیت: پاسخگویی روشن و شفاف نیز به منظور افزایش و تقویت راهبری مورد استفاده قرار می‌گیرد. یکی از معیارهای پاسخگویی، استفاده از حسابرسان داخلی و مستقل است که به شکل عینی با شوراها در تعامل هستند. علاوه بر این، افشای اطلاعات عملکردی و مالی به عنوان معیار و ابزاری در جهت بهبود راهبری به کار می‌رود. صورت‌های مالی حسابرسی شده برای بازرسی توسط هر فردی که خواهان بررسی آن‌ها می‌باشد، در دسترس است.

13. Organization for Economic Co-operation and Development

و طول تجربه آن‌ها حساسیت وجود داشته باشد.

تحقیقات و پروژه‌های نهادی: توانایی برای جذب

کمک‌های مالی برای پژوهش، به موقع بودن تکمیل طرح‌های پژوهشی، کاربرد علمی نتایج تحقیقات مانند محصولات جدید و جریان‌های درآمدی از خروجی تحقیقات جدید هم چنین پروژه‌های آغاز شده توسط دانشگاه که می‌تواند عملیات خود را تقویت کند و به خدمات ارائه شده توسط دانشگاه ارزش بیافزاید.

سلامت مالی: سرمایه‌گذاری پروژه‌های دانشگاه، ارتباط

بودجه با سیاست‌گذاری، تدوین یک چارچوب هزینه مناسب، مدیریت پول نقد و نظارت بر هزینه‌ها، حسابداری و گزارش‌دهی مناسب و انجام کنترل‌های داخلی راهبری دانشگاهی اثربخش را بهبود می‌بخشد.

قوانین: قوانین دانشگاه‌ها و دیگر مراکز آموزش عالی

بایستی مرور شود تا اطمینان حاصل گردد که دانشگاه‌ها چه عمومی و چه خصوصی دارای ساختارهای مناسبی برای کارکنان و دانشجویان و استخدام و حفظ آن‌ها هستند. قواعد بایستی به روشنی حداقل الزامات برای کارکنان و دانشجویان را مشخص کند. علاوه بر این، قواعد باید حداقل استانداردها برای افراد مختلف در ارگان‌های راهبری بر حسب سطح تحصیلات، تجربه، تعهد و پاداش را تنظیم کند. مقررات باید برای تمامی افراد شورا، معاونان، هیأت‌ها و سایر کمیته‌های راهبری توسط یک نهاد مستقل متشکل از افراد با تجربه جهت اطمینان یافتن از این که آن‌ها از کیفیت مناسب برخوردارند و نماینده منافع ذینفعان هستند، بررسی شود.

مشارکت ذینفعان: بدون ارتباطات نمی‌تواند هیچ

مشارکت واقعی در تصمیم‌گیری بین کارکنان وجود داشته باشد و هیچ‌گونه پاسخگویی واقعی از طرف مدیریت به کارکنان و دیگر ذینفعان وجود نخواهد داشت (ادوارز، ۲۰۰۰). برای رسیدن به یک هدف مشترک، ذینفعان مانند دانشجویان، اعضای هیأت علمی و عموم مردم باید درگیر باشند. این به منظور ایجاد نتایج بهتر برای جامعه صورت می‌گیرد. مشارکت ذینفعان از کاربرد ارزش‌های مختلف و منافی که می‌تواند در فرایندهای استراتژیک دانشگاه گنجانده شود، اطمینان حاصل می‌کند.

وجود این عناصر و مولفه‌ها به ذینفعان انگیزه می‌دهند تا دارای نگرش‌ها، ارزش‌ها و انتظارات خوبی باشند.

اساس ارزیابی خطرات مرتبط صورت گیرد. استفاده از فرایند مدیریت ریسک به عنوان بخشی از سیستم کنترلی جهت اطمینان از روند پاسخگو و شفاف باید موارد زیر را شامل شود:

- شناسایی و ارزیابی ریسک،
 - اولویت‌بندی ریسک و روش مقابله با آن،
 - اجرای برنامه‌های مقابله با ریسک،
 - نظارت مستمر و بررسی،
- بر اساس موارد بالا، استفاده از فرایند مدیریت ریسک رسمی به عنوان یک سیستم کنترل ضروری است.

وجود کمیته‌های فرعی و ارزیابی عملکرد: کیفیت

راهبری هم چنین نیازمند ساختارهای راهبری مناسب مانند کمیته‌ها و ارزیابی عملکرد افراد می‌باشد. در دانشگاه‌های جهان کمیته‌های فرعی مانند حسابرسی، راهبری و مدیریت ریسک، امور مالی و اهداف عمومی، منابع انسانی، توسعه برنامه‌ریزی، علمی و پژوهشی، اجرایی و ... افزایش پیدا کرده‌اند. هم‌چنین توانایی عملکرد فردی در راهبری دانشگاهی مدیریت بهینه را ارتقا می‌بخشد. مشارکت فردی در تدوین سیاست‌گذاری‌ها در برنامه‌ریزی استراتژیک، پاسخگویی مالی و مشارکت جامعه کمک می‌کند. برای راهبری اثربخش، مدیریت دانشگاه باید از اثربخشی کمیته‌ها، پیروی از یک بودجه مصوب، گزارشگری مالی و پاسخگویی مناسب اطمینان دهد.

زیر ساخت‌های اقتصادی: کفایت ساختمان‌ها،

کتابخانه‌ها، آزمایشگاه‌ها، اتاق‌های سخنرانی، سیستم‌های کامپیوتری و تکنولوژی آموزشی و تناسب آن‌ها با تعداد دانشجویان موجب بهبود راهبری دانشگاهی خواهد شد.

توانمندسازی کارکنان: آموزش مستمر کارکنان

اطمینان می‌دهد که آن‌ها از دانش مربوط و به روز برای راهبری نهاد‌های مربوطه برخوردارند. منافع مرتبط با این آموزش‌ها شامل: دستیابی به مزیت‌های رقابتی از طریق انباشتگی دانش، عملکرد بهتر شرکت، نوآوری، انعطاف‌پذیری استراتژیک و واکنش سریع به تغییرات زیست محیطی و توانایی تغییر رفتار و بهبود نتایج می‌باشد. علاوه بر این برنامه‌های آموزشی و توسعه‌ای به دنبال تجهیز اعضای سازمان با به روزترین دانش در حوزه‌های تخصصی افراد است.

مشخصات علمی: باید در مورد کیفیت علمی کارکنان از

نظر تعداد استادان، دارندگان مدارک دکتری، دارندگان مهارت‌ها و گواهینامه‌های حرفه‌ای، نسبت استاد به دانشجویان

- Asimwe, S. (2012). "Developing and Sustaining Effective Governance of Universities in Uganda". *Ph.D Accounting thesis*.
- Barrett, P. (2004). "Corporate Governance More Private Public Sector, Speech Delivered to the MBA Governance Students at the Macquarie University Graduate School of Management on 29.02.2004". *Australian National Audit Office*, Viewed 12/10/07, At: <http://www.anao.gov.au/download.cfm>.
- Chitrasriyani de silvalokuwaduge. (2011). "Governance and Performance: An Empirical study of Australian Universities". *Ph.D Accounting Thesis*, Faculty of Business and Law, Victoria University, Melbourne.
- Dawkins, J. (1988). "Higher Education: A Policy Statement (Dawkins White Paper)". *Parliamentary Paper, Australia*, Parliament Department of Employment Education and Training, Canberra.
- Duckett, S. (2004). "Turning Right at the Crossroads: The Nelson Report's Proposals to Transform Australia's Universities". *Higher Education*, 47(2), 211-40
- Edwards, M. (December, 2000). "University Governance: A Mapping and Some Issues". Paper Presented to Lifelong Learning Network National Conference, Melbourne, viewed 24.12.10, At: <http://www.atem.org.au/pdf/Governance.pdf>.
- Frederickson, H. & Smith, K. (2003). *The Public Administration Theory Primer*. Oxford: West view Press.
- Gayle, D.J., Tewarie, B. & White, A.Q.Jr. (2003). "Governance in the Twenty-first Century University: Approaches to Effective Leadership and Strategic Movement". *ASHE-ERIC Higher Education Report*, 30(1).
- Meek, VL. & Wood, E. (1997). "Higher Education Governance and Management: An Australian Study". *Australian Government Publishing Service*, Canberra.
- Melese, F., Blandin, J. & Okeefe, S. (2004). "A New Management Model for Government: Integrating Activity Based Costing the Balanced Scorecard

محدودیت‌های تحقیق

محدودیت‌های این تحقیق به شرح زیر هستند:

۱. متأسفانه به دلیل پرمشغله بودن برخی از معاونین و متصدیان مسؤلیت‌های مدیریتی و مشکل بودن برقراری ارتباط با آن‌ها، همه مدیران و معاونان نتوانستند در این تحقیق مشارکت کنند.
۲. در همه بخش‌های این تحقیق تنها یک گروه ذینفع که همان کارکنان دانشگاه الزهراء(س) هستند مورد بررسی قرار گرفته‌اند و از نظرات سایر گروه‌های ذینفع استفاده نشده است.

پیشنهادات برای تحقیقات آتی

- به پژوهشگران توصیه می‌شود در ادامه این پژوهش تحقیقاتی در زمینه‌های زیر را جهت هر چه کاربردی‌تر کردن این پژوهش انجام دهند:
۱. تحلیل مقایسه‌ای بین شیوه‌های راهبری دانشگاهی در دانشگاه‌های دولتی و غیردولتی؛
 ۲. استفاده از نمونه‌های بزرگتر جهت انجام پژوهش.

منابع

- آیین نامه جامع مدیریت دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی-وزارت علوم و تحقیقات و فناوری.
- برنامه چهارم توسعه ایران. (۱۳۸۵). تهران: سازمان مدیریت و برنامه ریزی.
- خاکی، غلامرضا. (۱۳۸۷). *روش تحقیق با رویکردی بر پایان نامه نویسی*. تهران: انتشارات بازتاب.
- قانون نحوه تشکیل هیأت امنا دانشگاه‌ها.
- مجموعه قوانین مرتبط با هیأت امنا.
- and Total Quality Management with the Planning Programming and Budgeting System". *International Public Management Review*, 5(2), 103-131.
- Mwanzia Mulili, B. (2011). *Towards the best corporate governance practices model for public universities in developing countries: the case of Kenya*. Lismore: Southern Cross University, NSW.
- Nelson, B. (2003). "Our Universities: Backing Australia's Future", *Department of Education, Science and Training*, Canberra.
- OECD. (2004). *OECD Principles of Corporate Governance*. Organization

for Economic Co-operation and
Development, Paris.

- Word bank. (2012). *The University Governance Screening Card*.

بررسی ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (مبتنی بر مفهوم مسؤولیت پاسخگویی) در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

ابومسلم اسدی^۱، * میثم جعفری پور^۲

۱. کارشناس ارشد حسابداری.

۲. مربی، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۹/۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۲/۱۵

The Study of Governmental Accounting Standards Establishment Necessity (Base on Accountability) in Capital Assets Plans

A. Asadi¹, * M. Jafari pour²

1. M.A. in Accounting, Iran.

2. Lecturer in Accounting, Accounting Department, Payam Noor University, Iran.

Received: 2015/5/5

Accepted: 2015/11/23

Abstract

The purpose of this study is to investigate the consequences of the establishment of governmental accounting standards (based on accountability) for plans of capital assets acquisition considered for governmental executive organizations. To determine the consequences of establishment of accounting standards for executive organization's, The effect of these standards on these four factors is examined by using of four hypothesis, these factors include place an accounting system and financial reporting based upon accountability, the promotion of the qualitative characteristics of the financial reports, improvement of auditing process of financial reports, and also the improvement of financial management process in the governmental executive organizations. The data were collected by a questionnaire and the time interval of this study does not belongs to a specified period. The statistical population of this study consists of the managers and experts in organization of economic affairs and finance, Fars deputy of price and treasurer, and the auditors of executive organizations of Shiraz. We select all of mentioned population as the samples of our study. The results show that establishment of accounting standards for governmental executive organizations is effective on mentioned factors.

Keywords: Governmental Accounting Standard, Capital Assets Plans, Accountability, Qualitative Characteristics of the Financial Reports, Auditing.

JEL Classification: M48

چکیده

هدف از این پژوهش بررسی پیامدهای تدوین استانداردهای حسابداری دولتی برای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در دستگاه‌های اجرایی دولتی است. به منظور تعیین پیامدهای تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی، تأثیر این استانداردها بر چهار عامل شامل استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ایفای مسؤولیت پاسخگویی، ارتقای اختصاصیاتی کیفی صورت‌های مالی، بهبود فرایند حسابرسی و اعتباردهی به صورت‌های مالی و همچنین بهبود فرایند مدیریت مالی در دستگاه‌های اجرایی دولتی در قالب چهار فرضیه مورد آزمون قرار گرفت. ابزار اندازه‌گیری این پژوهش پرسشنامه است و قلمرو زمانی این پژوهش محدود به مقطع زمانی خاصی نیست. جامعه مورد مطالعه این پژوهش را مدیران و کارشناسان مسؤول سازمان امور اقتصادی و دارایی، معاونت هزینه و خزانه معین فارس و ذی‌حسابان و حساب‌رسان دیوان محاسبات مستقر در دستگاه‌های اجرایی شهر شیراز تشکیل می‌دهند. برای انجام این پژوهش کل جامعه مذکور به‌عنوان نمونه انتخاب شده است. نتایج به دست آمده نشان‌دهنده تأثیر تدوین استانداردهای حسابداری بر موارد ذکر شده است.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای حسابداری دولتی، طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، پاسخگویی، خصوصیات کیفی صورت‌های مالی، حسابرسی.

طبقه‌بندی موضوعی: M48

مقدمه

دولت‌ها به واسطه وظایفی که بر اساس قانون بر عهده دارند اقدام به تشکیل سازمان‌های دولتی می‌کنند. هدف از تأسیس این سازمان‌ها توسط دولت، خدماتی است که ضرورت‌های اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و فرهنگی ارائه آن‌ها را از طریق این قبیل سازمان‌ها، الزامی کرده است. دستگاه‌های اجرایی و دولت باید از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی و عملیاتی سالانه، نسبت به ایفای مسؤولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی اقدام نمایند. تنها ابزار مسؤولیت پاسخگویی مورد استفاده دولت جمهوری اسلامی ایران، صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور است که در اجرای قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ و قانون تفریق بودجه سال‌های پس از انقلاب مصوب ۱۳۶۵ همه‌ساله تنظیم و به دیوان محاسبات کشور تسلیم می‌شود. صورت‌حساب مذکور مبنای تهیه و تنظیم گزارش تفریق بودجه‌ی موضوع اصل ۵۵ قانون اساسی قرار می‌گیرد که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه می‌گردد (باباجانی، ۸۲).

تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی به‌عنوان راهنمای عمل حسابداران برای تنظیم گزارش‌های مالی از یک سو و فراهم نمودن معیاری برای قضاوت حسابرسان از سوی دیگر، امری ضروری است. فقدان چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری مصوب مراجع صلاحیت‌دار حرفه‌ای یا قانونی در هر کشوری نه تنها موجب بالاترین کیفیت حسابداران و تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌شود، بلکه قضاوت‌های حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی را نیز با اشکال مواجه می‌نماید (باباجانی، ۸۲).

از آنجایی که حجم گسترده‌ای از اعتبارات بودجه سنواتی هر ساله، بابت ایجاد و یا تحصیل طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای می‌گردد و سامانه مناسب گزارشگری مبتنی بر

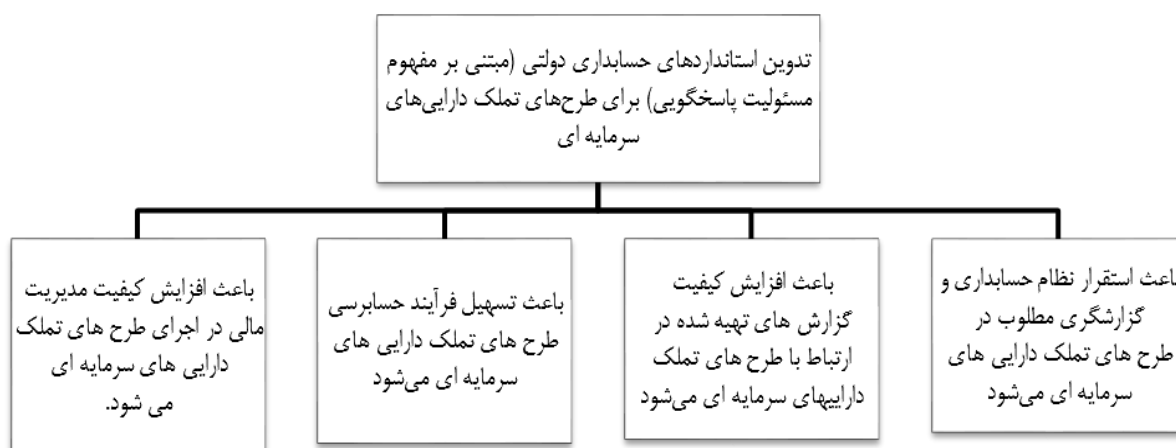
استانداردهای حسابداری در حال حاضر در دستگاه‌های اجرایی وجود ندارد، لذا بررسی ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی) حائز اهمیت است.

هدف از این پژوهش، بررسی ارتباط پیامدهای عدم وجود استانداردهای حسابداری دولتی در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای بوده و هدف نهایی در قالب یک سؤال اصلی مطرح می‌شود که این پژوهش به دنبال یافتن پاسخ آن می‌باشد. سؤال اصلی پژوهش آن است که "ضرورت وجود استانداردهای حسابداری دولتی مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای برای واحدهای دولتی در ایران چیست؟" لذا مدل مفهومی پژوهش به شرح نمودار شماره ۱ ارائه می‌گردد.

پیشینه پژوهش

تحقیقات داخلی: باباجانی (۱۳۷۲)، در پژوهشی با عنوان "سیر تطور حسابداری دولتی در ایران؛ در چارچوب قانون محاسبات عمومی" به این نتیجه رسیده است که نظام حسابداری دولتی از دیدگاه قانون محاسبات عمومی از سال ۱۳۲۸ تاکنون نه تنها ارتقایی نداشته بلکه سیر نزولی پیموده است. وی معتقد است نظام حسابداری دولتی کنونی از کفایت لازم برخوردار نبوده و به اصلاحات اساسی نیاز دارد.

باباجانی (۱۳۷۸)، ویژگی‌های یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی را از طریق پژوهشی با عنوان "ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران" تعیین نموده است. نظرخواهی از جامعه علمی و تخصصی کشور نشان داد که عوامل کلیدی مذکور باعث ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی



نمودار (۱). مدل مفهومی پژوهش

می‌شود.

هیوجز و پونیتز^۳ (۲۰۰۴)، در پژوهشی با عنوان "آیا بر اساس استانداردهای گزارشگری مالی، گزارش‌های بودجه‌ای بخش عمومی باید منتشر شود؟" معتقدند که استانداردهای حسابداری بخش دولتی برای نشان دادن زمینه‌های گزارشگری مالی تدوین می‌شود.

مک فی^۴ (۲۰۰۶)، در پژوهشی با عنوان "چگونه حسابداری تعهدی پاسخگویی و حاکمیت را افزایش می‌دهد" بیان می‌کند گزینش سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود.

فونتین و همکاران^۵ (۲۰۰۷)، در پژوهش خود با عنوان "بهبود گزارشگری عملکرد دولت" بیان می‌کنند استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی باید قادر به فهم اطلاعات موجود درباره عملکرد سازمان باشند و توانایی دسترسی، درک و استفاده از اطلاعات عملکرد گذشته را داشته باشند. برای این منظور باید گزارش به سهولت در دسترس و درخور درک باشد.

فرضیه‌های پژوهش

به‌منظور دستیابی به پاسخی مناسب جهت سؤال اصلی این پژوهش، چهار فرضیه طراحی شده است که در قالب هر یک از آن‌ها تأثیر تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی برای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، بر هریک از متغیرهای وابسته پژوهش آزمون می‌شود.

فرضیه اول: تدوین استانداردهای حسابداری طرح‌های

تملك دارایی‌های سرمایه‌ای باعث استقرار یک نظام گزارشگری و حسابداری مطلوب مبتنی بر ایفای مسؤولیت پاسخگویی دولت در خصوص طرح‌های مذکور می‌شود.

فرضیه دوم: تدوین استانداردهای حسابداری طرح‌های

تملك دارایی‌های سرمایه‌ای برای دستگاه‌های دولتی باعث افزایش کیفیت گزارش‌های ارائه‌شده توسط دولت در ارتباط با طرح‌های مذکور می‌شود.

فرضیه سوم: تدوین استانداردهای حسابداری طرح‌های

مهدوی (۱۳۷۹)، در مقاله خود با عنوان "نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران" تغییر در نظام حسابداری دولتی ایران را نیازی اجتناب‌ناپذیر می‌داند.

باباجانی (۱۳۸۴)، در پژوهش خود با عنوان "نقش حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی از منظر پاسخ‌گویان و پاسخ‌خواهان" به این نتیجه رسیده است که پاسخ‌گویان و پاسخ‌خواهان هر دو به نقش مؤثر یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کارآمد و حاوی عوامل اثربخش و مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی و پاسخ‌خواهی واقف بوده و نسبت به تأثیر این نقش اتفاق نظر دارند.

کردستانی و نصیری (۱۳۸۸)، در پژوهشی تحت عنوان "کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی در بخش عمومی"، معتقدند بخش عمده‌ای از اطلاعات مورد نیاز مردم و نمایندگان قانونی آن‌ها از نظام گزارشگری مالی تأمین می‌شود که دولت‌ها تلاش‌هایی برای ایجاد آن کرده‌اند.

باباجانی (۱۳۸۹)، در پژوهشی با عنوان "ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالش‌های فرا روی آن" بیان می‌دارد، سیر تطور و تحولات حسابداری بر طبق پژوهش‌های انجام‌شده به‌وسیله نهادهای بین‌المللی، گویای آن است که فراهم شدن زیرساخت‌های مورد نیاز شامل وجود قوانین و مقررات الزام‌آور برای ایجاد تحول، ساختار اداری مناسب و شیوه ارائه خدمات و فرهنگ‌سازی، در ایجاد تحولات اساسی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی تأثیر درخور ملاحظه‌ای داشته است.

تحقیقات خارجی: واکر^۱ (۲۰۰۲)، در پژوهشی با عنوان

"اگر گزارش‌های سالانه واحدهای دولتی فاقد شاخص‌های عملکرد باشند واقعا به هدف عمومی خود نائل شده‌اند؟" بیان می‌کند که استانداردهای حسابداری می‌تواند منجر به ارائه شاخص‌های عملکرد معتبری توسط سازمان‌های دولتی شود.

چالن و جفری^۲ (۲۰۰۳)، در پژوهشی با عنوان "هماهنگ‌سازی آمارهای مالی دولت و اصول پذیرفته‌شده حسابداری"، هدف از هماهنگ‌سازی رویه‌های حسابداری از طریق تدوین استانداردهای یکپارچه و مبتنی بر چارچوب نظری یکسان را هماهنگ کردن رویه‌ها و گزارش‌های حسابداری می‌دانند.

3. Hughes & Points
4. Mcphee
5. Fountain et al

1. Walker
2. Challen & Jeffery

تملك دارایی‌های سرمایه‌ای برای دستگاه‌های اجرایی دولتی موجب تسهیل فرایند حسابرسي گزارش‌های تهیه‌شده در این بخش می‌شود.

فرضیه چهارم: تدوین استانداردهای حسابداری طرح‌های تملك دارایی‌های سرمایه‌ای برای دستگاه‌های اجرایی دولتی باعث مدیریت مالی مناسب طرح‌های مذکور می‌شود.

روش پژوهش

در این پژوهش احتمال یک رابطه علیتی وجود دارد. بدین ترتیب، بر اساس بررسی پژوهش‌های انجام‌شده و پیشینه پژوهش، متغیر مستقل در این پژوهش "تدوین استانداردهای حسابداری (مبتنی بر چارچوب نظری) برای دستگاه‌های اجرایی بخش دولتی" موجب تغییر در متغیرهای وابسته "نظام حسابداری و گزارشگری مالی"، "کیفیت گزارش‌های مالی"، "فرایند حسابرسي و اعتباردهی به گزارش‌های مالی" و "مدیریت مالی" در دستگاه‌های دولتی می‌شود. لذا فرضیه‌های پژوهش از طریق اطلاعات جمع‌آوری‌شده از پرسشنامه و با استفاده از رگرسیون آماری مورد آزمون قرار گرفته‌اند.

ابزار گردآوری اطلاعات

ابزار اندازه‌گیری این پژوهش پرسشنامه است. به‌منظور عاری بودن اطلاعات جمع‌آوری‌شده از هرگونه تأثیر محیطی همانند سوگیری و برای این‌که نظرات پرسش‌شوندگان از عینیت بیشتری برخوردار باشد، از مصاحبه شخصی استفاده نشده است. طرح سؤالات از طریق پرسشنامه علاوه بر این‌که باعث می‌شود تا پاسخ‌دهندگان وقت بیشتری برای فکر کردن داشته باشند، بسیار عملی‌تر و آسان‌تر نیز بوده و به محقق اجازه می‌دهد که نمونه‌های بیشتری را مطالعه و بررسی کند و در نتیجه تعمیم‌پذیری نتایج بهبود یابد. از آنجایی که روش جمع‌آوری اطلاعات در این پژوهش پرسشنامه بوده است، دوره‌ی زمانی خاصی را در بر نمی‌گیرد و قلمرو زمانی این پژوهش محدود به مقطع زمانی خاصی نیست. بعد از تدوین پرسشنامه و بررسی قابلیت اطمینان و اعتبار پرسشنامه به‌عنوان ابزار اندازه‌گیری، پرسشنامه به‌صورت مستقیم در اختیار آزمودنی‌ها قرار گرفت. سپس اطلاعات موردنیاز پژوهش از این پرسشنامه‌ها استخراج شد.

تعریف متغیرهای پژوهش

پاسخگویی^۶: عبارت است از الزام به پاسخگویی در قبال

6. Accountability

اعمال مشخص، به‌منظور ارائه دلایل منطقی برای آنچه انجام شده است. این مسؤولیت، دولت را ملزم می‌کند در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح دهد (باباجانی، ۱۳۸۶: ۶۸).

کارایی^۷: اندازه‌گیری رابطه بین ورودی‌ها و خروجی‌ها و حداکثر کردن کیفیت خروجی‌ها و خدمات ارائه‌شده و حداقل کردن منابع مصرف‌شده برای محصولات مورد نظر است (کاظمی، ۱۳۸۱: ۱۴).

اثربخشی^۸: به معنی اندازه‌گیری خروجی‌ها و آثار آن و همچنین اندازه‌گیری میزان محصولات به‌دست‌آمده از یک فعالیت خاص در جهت تحقق اهداف سازمان، تعریف می‌شود (کاظمی، ۱۳۸۱: ۱۴).

صرفه اقتصادی^۹: به معنی تحصیل ورودی‌ها و منابع مورد نیاز برای انجام فعالیت‌ها به حداقل قیمت است (کاظمی، ۱۳۸۱: ۱۵).

طرح‌های تملك دارایی‌های سرمایه‌ای^{۱۰}: مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که بر اساس مطالعات توجیهی، فنی و اقتصادی و اجتماعی که توسط دستگاه اجرایی طی مدت معین برای تحقق بخشیدن به هدف‌های برنامه توسعه پنج‌ساله به‌صورت سرمایه‌گذاری ثابت یا مطالعه برای ایجاد دارایی سرمایه‌ای اجرا می‌گردد، منابع مورد نیاز آن از محل اعتبارات مربوط به تملك دارایی‌های سرمایه‌ای تأمین می‌شود و به دو نوع انتفاعی و غیرانتفاعی تقسیم می‌گردد (حجتی، ۱۳۹۰: ۴۶۹).

جامعه، نمونه آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه مورد مطالعه این پژوهش را مدیران و کارشناسان مسؤول سازمان امور اقتصادی و دارایی، معاونت هزینه و خزانه معین فارس و ذی‌حسابان و حسابرسان دیوان محاسبات مستقر در دستگاه‌های اجرایی شهر شیراز تشکیل می‌دهند. جامعه مورد مطالعه‌ی این پژوهش به سه طبقه کلی تقسیم می‌شود که حجم هر طبقه به شرح مندرج در جدول شماره ۱ است. برای انجام این پژوهش کل جامعه مذکور به‌عنوان

7. Efficiency

8. Effectiveness

9. Economics

10. Capital Projects

نمونه انتخاب شده است.

مالی، فرایند حسابرسی و اعتباردهی به گزارش‌های مالی و مدیریت مالی در دستگاه‌های دولتی در ارتباط با طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای“ شود. البته تلقی یک رابطه علیتی مطلق برای ارزیابی نتایج این پژوهش فرضی است. به دلیل اینکه سؤال پژوهش به صورت مستقیم قابل آزمون نیست، از طریق شاخص‌هایی که نشان‌دهنده هر یک از متغیرهای وابسته این پژوهش هستند به بررسی این موضوع پرداخته می‌شود. بدین منظور چهار فرضیه طراحی شده که تأثیر تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی بر هر یک از متغیرهای پژوهش آزمون می‌شود. فرضیه‌های این پژوهش به دست آمده از یک ساختار نظری است. به این صورت که قبل از طرح فرضیه‌ها، متون تخصصی از قبیل کتب، نشریات و سایر پژوهش‌های علمی داخلی و خارجی در رابطه با موضوع پژوهش مطالعه شده و با استنباط از آن‌ها، ایده‌هایی که در ارتباط با این پژوهش بوده ولی به بوتله آزمایش در نیامده بودند، در قالب چهار فرضیه طراحی شدند، بنابراین فرضیه‌ها از اعتبار لازم برای آزمون شدن برخوردار هستند. در پرسشنامه، هر فرضیه به سؤالات فرعی بیشتری تقسیم شده است که دارای جواب بلی یا خیر بوده است. از پاسخ‌دهنده‌ها خواسته شد که در صورتی که جواب آنان بلی می‌باشد میزان تأثیر مدنظر را به صورت عددی بین ۱ تا ۵ علامت بزنند. فرضیه‌ها به دو شکل آزمون شده‌اند، به این ترتیب که ابتدا با استفاده از آزمون t تک نمونه‌ای، برای چهار فرضیه با در نظر گرفتن جواب‌های بلی با متوسط میزان

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی: در بخش اول پرسشنامه چهار سؤال عمومی مرتبط با ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان شامل جنسیت، مدرک تحصیلی، رشته تحصیلی و پست سازمانی مطرح شده است. نتایج به دست آمده از تحلیل توصیفی این سؤال‌ها در جدول شماره ۲ منعکس شده است.

آمار استنباطی: در این پژوهش احتمال وجود یک رابطه‌ی علیتی وجود دارد. بدین ترتیب، پیش‌بینی می‌شود متغیر مستقل در این پژوهش، “تدوین استانداردهای حسابداری دولتی برای دستگاه‌های اجرایی” موجب تغییر در متغیرهای وابسته‌ی “نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ایفای مسؤولیت پاسخگویی، کیفیت گزارش‌های

جدول ۱. حجم جامعه آماری

شماره طبقه	عنوان طبقه	حجم طبقه
۱	مدیران و کارشناسان مسؤول	۲۰
۲	ذی حساب و معاونین ذی حساب	۳۰
۳	حسابرس دیوان محاسبات	۵۰
	جمع	۱۰۰

جدول ۲. اطلاعات عمومی پرسشنامه

ردیف	شرح سؤال	فراوانی	درصد
۱	جنسیت	مرد	۷۹
		زن	۲۱
		جمع	۱۰۰
۲	مدرک تحصیلی	کاردانی و پایین تر	۰
		کارشناسی	۷۷
		کارشناسی ارشد و بالاتر	۲۳
	جمع	۱۰۰	۱۰۰
۳	رشته تحصیلی	حسابداری	۴۲
		مدیریت	۴۲
		اقتصاد	۱۶
	جمع	۱۰۰	۱۰۰
۴	پست سازمانی	ذی حساب یا مدیر مالی	۳۰
		حسابرس دیوان محاسبات	۵۰
		مدیر یا کارشناس مسؤول	۲۰
	جمع	۱۰۰	۱۰۰

جدول ۳. آمار توصیفی فرضیه اول پژوهش

انحراف معیار	میانگین میزان تأثیر	تعداد	
۰/۲۴۱۲	۳/۹۵۲۶	۱۰۰	میزان تأثیر استانداردهای حسابداری دولتی در استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

جدول ۴. آزمون t تک نمونه‌ای متغییر استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مالی با مقدار متوسط ۳

میزان معناداری	درجه آزادی	t	
۰/۰	۹۹	۴۰/۶۸۹	میزان تأثیر استانداردهای حسابداری دولتی در استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

جدول ۵. آمار توصیفی فرضیه دوم پژوهش

انحراف معیار	میانگین میزان تأثیر	تعداد	
۰/۲۳۳۹۱	۴/۲۷۷۸	۱۰۰	میزان تأثیر استانداردهای حسابداری دولتی در افزایش کیفیت گزارش‌های ارائه‌شده در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

جدول ۶. آزمون t تک نمونه‌ای متغییر افزایش کیفیت گزارش‌ها با مقدار متوسط ۳

میزان معناداری	درجه آزادی	t	
۰/۰	۹۹	۵۴/۷۶۲	میزان تأثیر استانداردهای حسابداری دولتی در افزایش کیفیت گزارش‌های ارائه‌شده در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

تأثیر ۳، نظرات پاسخ‌دهندگان در خصوص شاخص‌های مطرح‌شده در خصوص هر یک از متغیرها مورد آزمون قرار گرفت. سپس با استفاده از آزمون فریدمان عوامل و شاخص‌های مطروحه، رتبه‌بندی شد.

آزمون فرضیه اول: "تدوین استانداردهای حسابداری

طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای باعث استقرار یک نظام گزارشگری و حسابداری مطلوب مبتنی بر ایفای مسؤلیت پاسخگویی دولت در خصوص طرح‌های مذکور می‌شود."

برای آزمون این فرضیه، خصوصیات یک نظام حسابداری و گزارشگری مبتنی بر ایفای مسؤلیت پاسخگویی که در پرسشنامه مورد سؤال قرار گرفته بود به شرح جدول‌های شماره ۳ و ۴ آزمون گردید.

میانگین عوامل مطروحه در پرسشنامه برابر با ۳/۹۵۲۶ یعنی بیشتر از متوسط است.

با توجه به میزان معناداری آزمون (که از ۰/۰۵ کمتر است) می‌توان نتیجه گرفت که از نظر پاسخ‌دهندگان، تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، باعث استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب در ارتباط با طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای می‌گردد.

آزمون فرضیه دوم: تدوین استانداردهای حسابداری

طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای برای دستگاه‌های دولتی باعث افزایش کیفیت گزارش‌های ارائه‌شده توسط دولت در ارتباط با طرح‌های مذکور می‌شود."

آمار توصیفی و آزمون t تک نمونه‌ای متغییر افزایش کیفیت گزارش‌ها با مقدار متوسط ۳ در جدول‌های ۵ و ۶ نشان داده شده است.

میانگین عوامل مطروحه در پرسشنامه برابر با ۴/۲۷۷۸ یعنی بیشتر از متوسط است.

با توجه به میزان معناداری آزمون (که از ۰/۰۵ کمتر است) می‌توان نتیجه گرفت که از نظر پاسخ‌دهندگان، تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، باعث افزایش کیفیت گزارش‌های ارائه‌شده در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای می‌گردد.

آزمون فرضیه سوم: "تدوین استانداردهای حسابداری

طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای برای دستگاه‌های اجرایی دولتی موجب تسهیل فرایند حسابرسی گزارش‌های تهیه‌شده در این بخش می‌شود."

جدول ۷. آمار توصیفی فرضیه سوم پژوهش

انحراف معیار	میانگین میزان تأثیر	تعداد	
۰/۵۴۶۳۹	۴/۲۶۶۷	۱۰۰	میزان تأثیر استانداردهای حسابداری دولتی در تسهیل فرایند حسابرسی گزارش‌های ارائه‌شده در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

جدول ۸. آزمون t تک نمونه‌ای متغییر تسهیل فرایند حسابرسی با

میزان معناداری	درجه آزادی	t	
۰/۰	۹۹	۲۳/۱۸۳	میزان تأثیر استانداردهای حسابداری دولتی در تسهیل فرایند حسابرسی گزارش‌های ارائه‌شده در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

جدول ۹. آمار توصیفی فرضیه چهارم پژوهش

انحراف معیار	میانگین میزان تأثیر	تعداد	
۰/۴۴۶۹۴	۴/۳۰۰	۱۰۰	میزان تأثیر استانداردهای حسابداری دولتی در مدیریت مالی مناسب طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

جدول ۱۰. آزمون t تک نمونه‌ای متغییر مدیریت مالی مناسب با مقدار متوسط ۳

میزان معناداری	درجه آزادی	t	
۰/۰	۹۹	۲۹/۸۷	میزان تأثیر استانداردهای حسابداری دولتی در مدیریت مالی مناسب طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

آمار توصیفی و آزمون t تک نمونه‌ای متغییر تسهیل فرایند حسابرسی با مقدار متوسط ۳ در جدول‌های ۷ و ۸ نشان داده شده است.

میانگین عوامل مطروحه در پرسشنامه برابر با ۴/۲۶۶۷ یعنی بیشتر از متوسط است.

با توجه به میزان معناداری آزمون (که از ۰/۰۵ کمتر است) می‌توان نتیجه گرفت که از نظر پاسخ‌دهندگان، تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، باعث افزایش تسهیل فرایند حسابرسی گزارش‌های ارائه‌شده در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای می‌گردد.

آزمون فرضیه چهارم: "تدوین استانداردهای حسابداری طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای برای دستگاه‌های اجرایی دولتی باعث مدیریت مالی مناسب طرح‌های مذکور می‌شود".

آمار توصیفی آزمون t تک نمونه‌ای متغییر مدیریت مالی مناسب با مقدار متوسط ۳ در جدول‌های ۹ و ۱۰ نشان داده شده است. میانگین عوامل مطرح شده در پرسشنامه برابر با ۴/۳۰۰ یعنی بیشتر از متوسط است.

با توجه به میزان معناداری آزمون (که از ۰/۰۵ کمتر است) می‌توان نتیجه گرفت که از نظر پاسخ‌دهندگان، تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، باعث مدیریت مالی مناسب طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای می‌گردد.

آزمون فریدمن در ارتباط با رتبه‌بندی عوامل مربوط به فرضیه‌های پژوهش

یکی از آزمون‌های معروف نا پارامتری، آزمون فریدمان است. در صورتی که نوعی وابستگی بین گروه‌های مختلف وجود داشته باشد، می‌توان از این آزمون برای رتبه‌بندی گروه‌های مختلف استفاده کرد. با استفاده از آزمون فریدمان می‌توان چند فرضیه را مقایسه نمود. از آنجائی که پاسخ‌ها وابسته به هم هستند، می‌توان آن‌ها را از نظر رتبه با استفاده از این روش مقایسه نمود.

آزمون مقایسه میانگین رتبه بین عوامل مختلف با آزمون فریدمان در ارتباط با فرضیه اول پژوهش

فرض صفر: میانگین رتبه‌های چند عامل باهم یکسان است.

فرض مخالف: حداقل یک جفت از عوامل میانگین رتبه

یکسانی ندارند.

نتیجه آزمون فریدمان در خصوص رتبه عوامل و تعیین رتبه عوامل مربوط به فرضیه اول پژوهش را در جدول‌های ۱۱ و ۱۲ نشان داده شده است.

با توجه به سطح معنی‌داری آزمون، چون سطح معنی‌داری برابر ۰ کمتر از ۰/۰۵ است، لذا فرض برابری میانگین رتبه‌ها رد می‌شود و عوامل از نظر آماری تفاوت معنی‌داری دارند. با توجه به مقادیر رتبه‌ها در جدول ۱۱ بیشترین رتبه متعلق به ایجاد گزارش‌های مالی جهت تعیین بهبود شرایط مالی دولت و تعیین منابع آتی و کمترین رتبه متعلق به ایجاد سیستم نگهداری حساب بدهی‌های بلندمدت عمومی به وجود آمده در ارتباط با طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای است.

آزمون مقایسه میانگین رتبه بین عوامل مختلف با

آزمون فریدمان در ارتباط با فرضیه دوم پژوهش

فرض صفر: میانگین رتبه‌های چند عامل با هم یکسان است.

فرض مخالف: حداقل یک جفت از عوامل میانگین رتبه یکسانی ندارند.

نتیجه آزمون فریدمان در خصوص رتبه عوامل و تعیین رتبه عوامل مربوط به فرضیه دوم پژوهش را در جدول‌های

جدول ۱۱. نتیجه آزمون فریدمان در خصوص رتبه عوامل مربوط با فرضیه اول پژوهش

تعداد	۱۰۰
Chi- Square	۳۷۸/۰۸۳
درجه آزادی	۱۸
میزان معناداری	۰/۰

جدول ۱۲. نتیجه آزمون فریدمان در خصوص تعیین رتبه عوامل مربوط به فرضیه اول پژوهش

رتبه میانگین رتبه	عوامل
۷/۶۵	ایجاد گزارش‌های مالی برای ارزیابی نتایج مالی واقعی با بودجه مصوب و اهداف از پیش تعیین‌شده جهت طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
۹/۵۰	ایجاد گزارش‌های مالی برای ارزیابی وضعیت مالی و نتایج عملیات
۸/۳۰	ایجاد گزارش‌های مالی برای اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی
۹/۳۲	ایجاد گزارش‌های مالی برای اطمینان از مصرف منابع مالی در محل صحیح و منطبق با اعتبارات
۱۱/۷۰	ایجاد گزارش‌های مالی برای ارزیابی کارایی و اثربخشی عملیات دستگاه‌های دولتی
۸/۸۸	ایجاد گزارش‌های مالی جهت ارزیابی فعالیت‌های تأمین مالی و مصرف وجوه بر اساس مصوبات قانونی
۸/۵۳	ایجاد گزارش‌های مالی جهت محاسبه بهای تمام‌شده برنامه‌های مختلف و چگونگی تأمین آن‌ها
۹/۵۰	ایجاد گزارش‌های مالی جهت محاسبه بازده و نتایج عملیات
۷/۷۵	ایجاد گزارش‌های مالی جهت ارزیابی اثربخشی استفاده از دارایی‌های عمده
۱۰/۴۵	ایجاد گزارش‌های مالی جهت بدهی‌های ایجادشده و چگونگی تسویه آن‌ها
۱۶/۲۰	ایجاد گزارش‌های مالی جهت تعیین بهبود شرایط مالی دولت و تعیین منابع آتی
۱۳/۲۰	ایجاد گزارش‌های مالی جهت ارزیابی سیستم‌های کنترلی مؤثر و مقرون به صرفه
۱۰/۷۸	ایجاد گزارش‌های مالی جهت ادای مسؤلیت پاسخگویی به استفاده‌کنندگان درون و برون سازمانی
۱۲/۵۰	ایجاد گزارش‌های مالی جهت فراهم آوردن اطلاعات سودمند برای استفاده‌کنندگان
۱۰	ایجاد گزارش‌های مالی جهت کمک به مدیریت برای تصمیم‌گیری بهتر
۱۰/۹۳	ایجاد سیستم کنترل بودجه‌ای مناسب با استفاده از روش حسابداری دوطرفه
۱۱/۸۰	ایجاد سیستم نگهداری حساب دارایی‌های سرمایه‌ای
۶/۳۳	ایجاد سیستم نگهداری حساب بدهی‌های بلندمدت عمومی به وجود آمده در ارتباط با طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
۶/۷۰	انتخاب روش حسابداری متناسب با اهداف و برنامه‌های حساب مستقل

جدول ۱۳. نتیجه آزمون فریدمان در خصوص رتبه عوامل مربوط

فرضیه دوم پژوهش

۱۰۰	تعداد
۱۹۵/۳۷۴	Chi- Square
۸	درجه آزادی
۰/۰	میزان معناداری

جدول ۱۴. نتیجه آزمون فریدمان در خصوص تعیین رتبه عوامل

مربوط به فرضیه دوم پژوهش

میانگین رتبه	عوامل
۴/۷۵	بهبود قابلیت فهم گزارش های مالی
۵/۱۵	ارائه گزارش های مربوط
۶/۹۳	ارائه گزارش های به موقع
۴/۱۵	ارائه گزارش های قابل اتکا
۴/۶۵	ارائه گزارش های صادقانه و عاری از تعصب
۳/۸۸	رعایت رجحان محتوا بر شکل رویدادهای مالی
۳/۵۵	رعایت محافظه کاری
۵/۱۳	با در نظر گرفتن مفاهیم اهمیت و فزونی منافع بر مخارج، ارائه اطلاعات کامل در فرایند گزارش اطلاعات مالی
۶/۸۳	قابلیت مقایسه اطلاعات مالی دستگاه اجرایی در دوره های مالی مختلف

جدول ۱۵. نتیجه آزمون فریدمان در خصوص رتبه عوامل مربوط

به فرضیه سوم پژوهش

۱۰۰	تعداد
۶۰/۴۰۳	Chi- Square
۵	درجه آزادی
۰/۰	میزان معناداری

جدول ۱۶. نتیجه آزمون فریدمان در خصوص تعیین رتبه عوامل

مربوط به فرضیه سوم پژوهش

میانگین رتبه	عوامل
۳/۰۳	کوتاه شدن مدت زمان رسیدگی به وسیله حسابرس
۳/۴۵	کمک به حسابرس برای اظهار نظر در مورد نحوه ارائه اطلاعات
۲/۸۰	کمک به حسابرس برای اظهار نظر در مورد رعایت الزامات مالی خاص توسط واحد مورد رسیدگی
۴/۰۵	قضایات و تصمیم گیری آگاهانه تر به وسیله حسابرس
۳/۵۸	بهبود عملکرد حسابرسی به عنوان یکی از ابزارهای نظارتی
۴/۱۰	تأمین نیازهای اطلاعاتی حسابرس جهت دستیابی به یک مرجع واحد به عنوان مبنایی برای اظهار نظر نسبت به صورت های مالی

۱۳ و ۱۴ نشان داده شده است.

با توجه به سطح معنی داری آزمون، چون سطح معنی داری برابر ۰ کمتر از ۰/۰۵ است لذا فرض برابری میانگین رتبه ها رد می شود و عوامل از نظر آماری تفاوت معنی داری دارند. با توجه به مقادیر رتبه ها در جدول ۱۳ بیشترین رتبه متعلق به ارائه گزارش های به موقع و کمترین رتبه متعلق به رعایت محافظه کاری است.

آزمون مقایسه میانگین رتبه بین عوامل مختلف با آزمون فریدمان در ارتباط با فرضیه سوم پژوهش

فرض صفر: میانگین رتبه های چند عامل باهم یکسان است.

فرض مخالف: حداقل یک جفت از عوامل میانگین رتبه یکسانی ندارند.

نتیجه آزمون فریدمان در خصوص رتبه عوامل و تعیین رتبه عوامل مربوط به فرضیه سوم پژوهش را در جدول های ۱۵ و ۱۶ نشان داده شده است.

با توجه به سطح معنی داری آزمون، چون سطح معنی داری برابر ۰ کمتر از ۰/۰۵ است، لذا فرض برابری میانگین رتبه ها رد می شود و عوامل از نظر آماری تفاوت معنی داری دارند. با توجه به مقادیر رتبه ها در جدول ۱۵ بیشترین رتبه متعلق به تأمین نیازهای اطلاعاتی حسابرس جهت دستیابی به یک مرجع واحد به عنوان مبنایی برای اظهار نظر نسبت به صورت های مالی و کمترین رتبه متعلق به کمک به حسابرس برای اظهار نظر در مورد رعایت الزامات مالی خاص توسط واحد مورد رسیدگی است.

آزمون مقایسه میانگین رتبه بین عوامل مختلف با آزمون فریدمان در ارتباط با فرضیه چهارم پژوهش

فرض صفر: میانگین رتبه های چند عامل باهم یکسان است.

فرض مخالف: حداقل یک جفت از عوامل میانگین رتبه یکسانی ندارند.

نتیجه آزمون فریدمان در خصوص رتبه عوامل و تعیین رتبه عوامل مربوط به فرضیه چهارم پژوهش را در جدول های ۱۸ و ۱۹ نشان داده شده است.

با توجه به سطح معنی داری آزمون، چون سطح معنی داری برابر ۰ کمتر از ۰/۰۵ است، لذا فرض برابری میانگین رتبه ها رد می شود و عوامل از نظر آماری تفاوت معنی داری دارند. با توجه به مقادیر رتبه ها در جدول ۱۸ بیشترین رتبه متعلق به

جدول ۱۷. نتیجه آزمون فریدمان در خصوص رتبه عوامل مربوط به فرضیه چهارم پژوهش

تعداد	۱۰۰
Chi- Square	۵۳/۲۵۸
درجه آزادی	۶
میزان معناداری	۰/۰

جدول ۱۸. نتیجه آزمون فریدمان در خصوص تعیین رتبه عوامل مربوط به فرضیه چهارم پژوهش

عوامل	میانگین رتبه
ایجاد گزارش‌های مناسب جهت کمک به سازمان برای برنامه‌ریزی آتی و همسو کردن فرایند تخصیص منابع در جهت اهداف تعیین شده	۳/۷۵
کمک به شهروندان در تجزیه و تحلیل عملکرد دولت	۴/۰۸
ایجاد گزارش‌های مناسب جهت کمک به مدیریت مالی کلان کشور در تخصیص منابع	۳/۳۵
ایجاد شاخص‌های ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد به روش یکسان	۴/۵۵
ارائه ابزاری برای تجزیه و تحلیل بهای تمام شده خدمات ارائه شده	۳/۹۳
همسو شدن تکنیک‌های مدیریت مالی دستگاه‌های دولتی با تکنیک‌های مشابه در بخش خصوصی	۴/۷۸

(ص. ۷۸).

با بررسی سابقه پژوهش‌های خارجی انجام شده می‌توان نتایج به دست آمده از آزمون این فرضیه را با پژوهش‌های چن^{۱۱} (۲۰۰۳)، هیوجز و پوینتزر (۲۰۰۴) همسو دانست. نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی با در نظر گرفتن مفاهیم اهمیت و فزونی منافع بر مخارج باعث افزایش کیفیت گزارش‌های ارائه شده توسط دولت گردیده است، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی، قابلیت فهم گزارش‌های مالی، ارائه گزارش‌های مربوط، به موقع، قابل اتکا و صادقانه و عاری از تعصب در ارتباط با طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تأثیرگذار بوده است. نتایج به دست آمده از آزمون این فرضیه را می‌توان در راستای پژوهش‌های داخلی انجام شده توسط صفار و رحیمیان (۱۳۸۱)

همسو شدن تکنیک‌های مدیریت مالی دستگاه‌های دولتی با تکنیک‌های مشابه در بخش خصوصی و کمترین رتبه متعلق به ایجاد گزارش‌های مناسب جهت کمک به مدیریت مالی کلان کشور در تخصیص منابع است.

اطلاعات استخراج شده از پاسخ به سؤال‌های عمومی پرسشنامه، مربوط به خصوصیات فردی آزمودنی‌ها، نشان می‌دهد که اکثریت پاسخ‌دهندگان از افراد متخصص در بخش دولتی و آشنا با استانداردهای حسابداری و کاربرد آن‌ها هستند؛ بنابراین با توجه به یافته‌های پژوهش، اتکا به پاسخ‌های این افراد مبنای علمی لازم برای تعیین پیامدهای عدم تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های دولتی را فراهم می‌کند.

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی بر عوامل تعیین شده شامل قابلیت‌های سیستم کنترل بودجه‌ای، انتخاب صحیح مبنای حسابداری مورد عمل، استقرار نظام یکنواخت و قابل تجزیه و تحلیل برای دارایی‌های ثابت و بدهی‌های بلندمدت و انتخاب حساب‌های مستقل و نحوه به‌کارگیری آن‌ها که در پرسشنامه در ارتباط با فرضیه اول یعنی استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ایفای مسؤولیت پاسخگویی مطرح و به نظرخواهی گذاشته شده بود، تأثیرگذار بوده است. همان‌طور که در بخش مبانی نظری پژوهش نیز بیان شد، این موارد جزء ویژگی‌های مهم یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ایفای مسؤولیت پاسخگویی هستند؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی موجب استقرار نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر ایفای مسؤولیت پاسخگویی در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای خواهد شد. نتایج به دست آمده با توجه به تعاریف و طبقه‌بندی ارائه شده از مفهوم پاسخگویی و پذیرش آن به عنوان مبنای چارچوب نظری حسابداری دولتی می‌تواند حائز اهمیت باشد. نتایج به دست آمده از پذیرش این فرضیه با نظر باباجانی (۱۳۷۲) همسو است. به اعتقاد وی ایجاد تحول اساسی در سیستم حسابداری موجود، جز در موارد محدودی که به اصلاح موادی از قوانین محاسبات عمومی نیاز دارد، محتاج مطالعه تطبیقی نظام‌های حسابداری موجود در کشورهای دیگر و ایجاد اصول، موازین و استانداردهای اجرایی حسابداری دولتی است

دستگاه‌های دولتی اثرگذار بوده است. نتایج به‌دست‌آمده از آزمون این فرضیه را می‌توان با نظرات مهدوی (۱۳۷۹)، چن (۲۰۰۳) و کرکلو^{۱۳} (۲۰۰۶) همسو دانست.

پیشنهاد‌های مبتنی بر نتایج اجرای پژوهش

برای برون‌رفت از وضعیت موجود و ایجاد تحولات بنیادی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی، در قابلیت فهم گزارش‌های مالی، ارائه گزارش‌های مربوط، به‌موقع، قابل‌اتکا و صادقانه و عاری از تعصب در ارتباط با طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تأثیرگذار است، لذا پیشنهاد می‌شود، نارسایی‌های صورتحساب‌های دریافت و پرداخت اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای که در حال حاضر توسط دستگاه‌های اجرایی تهیه و به وزارت دارایی و دیوان محاسبات ارائه می‌گردد، مورد بررسی قرار گیرد تا بتوان با تدوین استانداردهای حسابداری آن‌ها را رفع نمود.

بررسی‌ها نشان می‌دهد، کشورهایی که در زمینه حسابداری دولتی به پیشرفت‌های قابل‌توجهی دست یافته‌اند، دارای قوانین الزام‌آوری در این زمینه بوده‌اند، بنابراین تحول در این بخش نیازمند تکلیف قانونی است تا سازمان‌های بخش عمومی به نحو مناسب‌تری مسؤولیت پاسخگویی خود را اعمال نمایند.

به سازمان‌های متولی حسابداری و امور مالی دولتی به‌ویژه وزارت امور اقتصادی و دارایی که مسؤولیت مالی را از سوی قوه مجریه بر عهده دارد، پیشنهاد می‌شود ضمن تعامل با دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی در خصوص انجام پژوهش‌های بنیادی و گسترده در زمینه حسابداری دولتی، انگیزه‌های مادی و معنوی برای سوق دادن مؤسسات مذکور به سمت این‌گونه پژوهش‌ها را ایجاد نمایند. انجام مطالعات تطبیقی و همسو با تحولات صورت گرفته در سیستم حسابداری و گزارشگری بخش عمومی در کشورهای توسعه‌یافته، می‌تواند سبب بهبود نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایران شود.

منابع

• باباجانی، جعفر. (۱۳۷۲). "سیر تطور حسابداری دولتی در ایران؛ در چارچوب قانون محاسبات عمومی". ماهنامه

و باباجانی (۱۳۸۲) دانست. این نتایج هم‌سو با نظر چن (۲۰۰۳) است.

هولتاسن^{۱۴} (۲۰۰۳) معتقد است نمی‌توان تدوین استانداردهای حسابداری را تنها راه‌حل برای ارتقای کیفیت صورت‌های مالی در هر بخش اقتصادی تلقی کرد (ص. ۲۷۱)؛ بنابراین نتایج به‌دست‌آمده از این پژوهش با نظر وی همسو نیست.

نتایج به‌دست‌آمده از فرضیه سوم نشان می‌دهد تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی فرایند حسابرسی و اعتبار دهی به گزارش‌های تهیه‌شده در این بخش را تسهیل می‌کند. از این‌رو، تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی می‌تواند به حسابرس برای اظهارنظر در مورد نحوه ارائه اطلاعات و رعایت الزامات مالی خاص توسط واحد مورد رسیدگی کمک کند. از طرف دیگر، موجب یکسان شدن معیارهای قضاوت حسابرسان نسبت به مطلوبیت صورت‌های مالی و قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر آن‌ها می‌شود. وجود استانداردهای حسابداری جهت دستیابی به یک مرجع واحد به‌عنوان مبنایی برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی و کوتاه شدن مدت‌زمان رسیدگی به وسیله حسابرس نیز مؤثر است. نتایج به‌دست‌آمده از آزمون این فرضیه را می‌توان در راستای پژوهش‌های داخلی انجام‌شده به‌وسیله مهدوی و کارجوی (۱۳۸۴) دانست. نامبردگان تأثیر استانداردهای ملی حسابداری را بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل بررسی کردند.

همچنین باباجانی (۱۳۸۲) معتقد است تدوین استانداردهای حسابداری دولتی حسابرسان را قادر می‌کند تا بر مبنای استانداردهای پذیرفته‌شده‌ی حسابداری، نسبت به صورت‌های مالی تهیه‌شده قضاوت عادلانه انجام دهند.

نتایج به‌دست‌آمده را همچنین می‌توان همسو با نظر چالن و جفری (۲۰۰۳) دانست.

نتایج به‌دست‌آمده از فرضیه چهارم نشان می‌دهد تدوین استانداردهای حسابداری برای دستگاه‌های اجرایی دولتی، مدیریت مالی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دستگاه‌های اجرایی دولتی را مناسب می‌نماید. بر این اساس تدوین استانداردهای حسابداری، برنامه‌ریزی آینده و منطبق کردن فرایند تخصیص منابع با اهداف تعیین‌شده، همسو شدن تکنیک‌های مدیریت مالی دستگاه‌های دولتی با تکنیک‌های مشابه در بخش خصوصی، ارائه ابزاری برای تجزیه‌وتحلیل بهای تمام‌شده خدمات ارائه‌شده و انضباط مالی در

- حسابدار، شماره‌های ۳ و ۴، ۶۷-۸۷.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۸). "ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری دولت جمهوری اسلامی ایران". *دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه علامه طباطبائی*.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی". *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشگاه تهران، شماره ۳۱، ۹۷-۱۳۰*.
- باباجانی، جعفر؛ دهقان، حسین. (۱۳۸۴). "نقش حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی از منظر پاسخگویان و پاسخ‌خواهان". *فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره‌های ۱۲ و ۱۳، ۱-۲۶*.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۶). *حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی*. تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ پنجم.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). "ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالش‌های فراروی آن". *فصلنامه حسابرسی، شماره ۴۹، ۸۳-۶۸*.
- حجتی، غلامرضا. (۱۳۹۰). *مجموعه کامل قوانین و مقررات مالی و محاسباتی*. تهران: انتشارات کتابخانه گنج دانش.
- صفار، محمدجواد؛ رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۸۱). "اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی". *دانش حسابرسی، ۲(۴)، ۵۱-۶۲*.
- کردستانی، غلامرضا؛ نصیری، محمود. (۱۳۸۸). "کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی در بخش عمومی". *مجله حسابدار، شماره‌های تیر و مرداد، ۵۸-۶۵*.
- کاظمی، سید عباس. (۱۳۸۱). *بهره‌وری و تجزیه و تحلیل آن در سازمان‌ها*. تهران: انتشارات سمت.
- مهدوی، غلامحسین. (۱۳۷۹). "نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران". *فصلنامه حسابرس، شماره ۷، صص ۳۸-۴۳*.
- مهدوی، غلامحسین؛ کارجوی رافع، نریمان. (تابستان، ۱۳۸۴). "بررسی تأثیر استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل". *مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، ۲۲(۲)، شماره پیاپی ۴۳، ۱۴۶-۱۳۲*.
- Challen, D. & Jeffery, C. (2003). "Harmonization of Government Finance Statistics and Generally Accepted Accounting Principal". *Australian Accounting Review, 13(2), 48-53*.
- Chan, L.J. (2003). "Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards". *Public Money & Management, 20(1), 19-26*.
- Fountain, J.R., Patton, T.K. & Steinberg, H.I. (2007). "Improving Performance Reporting for Government". *New Guidance and Resources*.
- Hughes, J.W. & Points, R. (2004). "Should Financial Reporting Standards Be Established for Budget Reports in the Public Sector?". *The Journal of Government Financial Management, 53(3), 18-26*.
- Kreklow, S.R. (2006). "Performance Management and the Modern Budget Office". *Government Finance Review, 22(2), 94-95*.
- Mcphee, Ian. (2006). "How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability". *CPA Australian Public Sector Finance and Management Conference*.
- Walker, R.G. (2002). "Are Annual Reports of Government Agencies Really General Purpose If They Do Not Include Performance Indicator". *Australian Accounting Review, 12(1), 42-54*.

بررسی تطبیقی رویکردهای تسهیم هزینه در محاسبه بهای تمام شده خدمات بخش رادیولوژی بیمارستان اردیبهشت شیراز به روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت

* حسین خشنود خانکهدانی^۱، کاوه پرندین^۲

۱. کارشناس ارشد حسابداری.

۲. مربی، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۹/۱۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۶/۱

Comparative Cost-sharing Approaches in Calculating the Cost of Services by Using Activity Based Costing (ABC) Method in Radiology Department of Shiraz Ordibehesht Hospital

*H.Khoshnoud Khankahdani¹, K.Parandin²

1. M.A. in Accounting, Iran.

2. Lecturer in Accounting, Accounting Department, Payam Noor University, Iran.

Received: 2015/8/23

Accepted: 2015/12/6

Abstract

Activity Based Costing (ABC) is a method to illustrate cost of products and has capability to provide non-financial information to improve efficiency of organizations. The purpose of this study was to estimate the cost of radiology services provided in the year 1391 ABC method and with different cost-sharing approach to determine the deviation of the cost of the tariff is approved.

The study was cross-sectional and retrospective study that applied research, the researcher to examine and calculate the cost of stamp service in 1077 in the form of 19 different types of imaging in the radiology department of a hospital in Shiraz ordibehesht and the year 1391 has committed, data needed research through reports, forms design, interviews with the officials and the staff of the hospital and hospital centers were collected by direct observation of activities, the Radiology services department cost of using activity-based costing approach to cost allocation is done the approach of Simultaneous Equations and Direct approach between activity centers. To test the hypothesis of this study is to test and Man-Whitney and Wilcoxon tests were used SPSS 19 software. The results of this study show that 95% of the difference between the cost of the services delivered by the different approaches adopted by sharing costs and tariffs there.

Keywords: Activity Based Costing, Radiology Services, The Direct Allocation, Cost-sharing Approach, Tariffs, Ordibehesht Hospital.

JEL Classification: M410

چکیده

روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) توانایی شناسایی دقیق هزینه ها جهت بهبود عملکرد سیستم و افزایش کارایی مراکز را دارد. هدف این مطالعه محاسبه بهای تمام شده خدمات رادیولوژی ارائه شده در سال ۱۳۹۱ به روش ABC و با رویکرد تسهیم هزینه متفاوت و نیز تعیین انحراف بهای تمام شده با تعرفه های مصوب می باشد.

پژوهش حاضر از نوع پژوهش کاربردی است، که پژوهشگر به بررسی و محاسبه بهای تمام شده تعداد ۱۰۷۷ کلیشه خدمت در قالب ۱۹ نوع مختلف تصویربرداری در بخش رادیولوژی بیمارستان اردیبهشت شیراز در سال ۹۱ اقدام نموده است. داده های مورد نیاز پژوهش، از طریق گزارشات، فرم های طراحی شده، مصاحبه با مسؤولان و پرسنل بیمارستان و غیره گردآوری شده و نیز بهای تمام شده خدمات با استفاده از روش ABC و با رویکرد تسهیم هزینه معادلات همزمان و روش مستقیم به مراکز فعالیت صورت پذیرفته است. جهت آزمون فرضیه های این پژوهش از آزمون های یومن ویتنی و ویلکاکسون و نرم افزار SPSS 19 استفاده گردیده است. نتایج حاصل از این پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان دهنده آن است که اختلاف معناداری بین بهای تمام شده خدمات ارائه گردیده با رویکردهای متفاوت تسهیم هزینه و تعرفه های مصوب وجود دارد.

واژه های کلیدی: هزینه یابی بر مبنای فعالیت، خدمات بخش رادیولوژی، رویکرد تسهیم هزینه، تعرفه ها، بیمارستان اردیبهشت.

طبقه بندی موضوعی: M410

مقدمه

بدون تردید سلامتی حق تمام مردم است و این امر به عنوان واقعیتهای انکار ناپذیر مورد قبول همگان، به ویژه سیاستگذاران بخش سلامت قرار گرفته است (احمدی جهان آباد و همکاران، ۱۳۸۴).

با این وجود در دنیای امروزه نگرش تأمین خدمات بهداشتی-درمانی مورد نیاز مردم، بدون توجه به قیمت تمام شده و هزینه تأمین این خدمات در چارچوب برنامه‌ها و اهداف تعیین شده به این سؤال چالش برانگیز تبدیل شده است که آیا می‌توان خدمات بهداشتی درمانی را ضمن توجه به حفظ کیفیت با مصرف منابع کمتر ارائه نمود (بختیاری، ۱۳۸۴).

از این گذشته در سطح بیمارستان‌ها، کمبود منابع اطلاعاتی و نیز اتکا به بودجه دولتی عدم شفافیت و مشخص نبودن میزان واقعی هزینه‌های خدمات ارائه شده، موجبات ناکارآمدی منابع صرف شده و بعضاً هدر رفت آن‌ها شده است (عبادی و همکاران، ۱۳۸۵).

مدیران به منظور اتخاذ تصمیمات کارا و اثربخش نیازمند اطلاع از هزینه‌های صورت گرفته در بیمارستان‌ها به صورت دقیق و واقعی می‌باشند، این اطلاعات برون داد سیستم‌های حسابداری و بیمارستانی است که در محاسبه بهای تمام شده هزینه خدمات ارائه شده از اهمیت وافری برخوردارند (هادیان و همکاران، ۱۳۸۸).

با توجه به اینکه روش کنونی محاسبه بهای تمام شده خدمات درمانی و بهداشتی در سطح کشور و بیشتر نقاط دنیا بر اساس روش تعرفه گذاری ثابت وضع شده است استفاده از این روش از جنبه‌های مختلف مناسب نمی‌باشد و اطلاعات مورد نیاز را برای تصمیم‌گیران این بخش فراهم نمی‌کند و نیز این روش نمی‌تواند بهای تمام شده خدمات را به درستی ارائه نماید. بنابراین ارائه سیستمی که بتواند نقایص روش موجود را برطرف سازد، بسیار مفید و اساسی تلقی می‌گردد. در دهه‌های گذشته پیشرفت‌های زیادی در حوزه روش‌های هزینه‌یابی روی داده است که از جمله آن‌ها می‌توان به روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت اشاره نمود. که به دلیل مزیت‌های این روش نسبت به روش تعرفه‌گذاری در محاسبه بهای تمام شده خدمات و همچنین شناسایی منابع و ظرفیت‌های بلااستفاده در بیمارستان و ارائه راهکارهای مطلوب برای استفاده بهینه از منابع موجود در بخش‌های مختلف بیمارستان و همچنین دیگر مزایای آن، استفاده از این روش در بیمارستان‌ها مورد تأکید قرار گرفته است (رجبی، ۱۳۸۷).

حال با وجود برتری روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

نسبت به روش تعرفه‌گذاری، در این پژوهش به بررسی این مطلب خواهیم پرداخت که: با توجه به اینکه در روش ABC جهت تسهیم هزینه‌ها، از رویکردهای مختلفی می‌توان استفاده نمود، نتایج حاصل از رویکردهای مختلف روش ABC با روش تعرفه گذاری دارای اختلاف معناداری خواهد بود یا خیر؟

پیشینه پژوهش

پژوهش‌های داخلی: در پژوهشی که تحت عنوان "بررسی میانگین قیمت بهای تمام شده خدمات درمانی در واحدهای سرپایی و تصویرنگاری در مرکز آموزشی-درمانی الزهرا(س) اصفهان و مقایسه آن با میانگین تعرفه خدمات" صورت گرفت، نتایج این پژوهش حاکی بیانگر این مطلب بوده که به جز در برخی از واحدهای پاراکلینیک و واحدهای مرکز، اختلاف فاحشی بین میانگین قیمت بهای تمام شده خدمات درمانی و تعرفه آن خدمات وجود داشت که منجر به زیان‌دهی بخش‌های مورد مطالعه در دوره مذکور گردیده بود (موسوی و همکاران، ۱۳۸۹).

در مطالعه‌ای که با موضوع محاسبه قیمت تمام شده خدمات بخش رادیولوژی بیمارستان آموزشی-درمانی گلستان اهواز صورت پذیرفت، قیمت تمام شده ۳۵ خدمت رایج رادیوگرافی (مندرج در فهرست تعرفه های مصوب دولتی) با استفاده از روش هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت (ABC) محاسبه گردید، که یافته‌های این مطالعه حاکی از آن بود که فقط قیمت تمام شده سه خدمت رادیوگرافی شامل: لمبوساکرال دو جهت با ۶۳۴۸ ریال، دور سولومار روبرو و نیم‌رخ با ۳۹۹۵ ریال و مهره‌ها و کمر ایستاده با ۱۲۰۰۱ ریال، اختلاف کمتر از نرخ تعرفه‌های مصوب سال مطالعه برآورد گردید اما بهای تمام شده ۳۲ خدمت دیگر رادیوگرافی با اختلاف مشخصی بیش از نرخ تعرفه‌های مصوب سال‌های ۸۷ و ۸۸ بودند. این مطالعه نشان داد که بین قیمت واقعی خدمات رادیولوژی مورد مطالعه و تعرفه‌های مصوب تفاوت وجود دارد که این تفاوت خود را به شکل زیان مالی برای بیمارستان نشان می‌دهد (ترابی و همکاران، ۱۳۹۰).

در مطالعه‌ای که در بیمارستان حافظ شیراز به منظور محاسبه بهای تمام شده بیش از ۱۰۰ خدمت از خدمات ارائه شده واحد تصویر برداری و پرتو نگاری این بیمارستان، جهت تعیین انحراف بهای تمام شده این بخش به روش ABC با تعرفه مصوب صورت پذیرفت، نتایج نشان داد که متوسط هزینه تمام شده خدمات رادیولوژی و سونوگرافی به ترتیب

برای عملیات هزینه‌یابی از مراکز فعالیت پشتیبان استفاده می‌گردد، بنابراین هزینه‌های هر مرکز فعالیت پشتیبان باید شناسایی و به بخش‌های دریافت‌کننده خدمت تسهیم گردد. هزینه‌های هر مرکز فعالیت پشتیبان در واقع شامل دو جزء اساسی است، که یکی هزینه‌های مستقیم مربوط به خود مرکز فعالیت و دیگری هزینه‌های تخصیص یافته از سایر مراکز فعالیت می‌باشد. بنابراین هزینه‌های هر مرکز فعالیت به صورت زیر محاسبه می‌گردد:

هزینه‌های مرکز فعالیت = سهم این مرکز فعالیت از هزینه‌های سایر مراکز فعالیت + هزینه‌های مربوط به هر مرکز فعالیت (مستقیم یا غیر مستقیم)

بر این اساس اگر هر مرکز فعالیت را به صورت یک متغیر جداگانه‌ای از X_{ij} در نظر بگیریم از نظر جبری هزینه‌های هر مرکز فعالیت به صورت زیر تعیین می‌گردد:

$$X_{ij} = b + \sum_{j=1}^n (X_i)$$

که در این معادله b هزینه‌های مستقیم هر مرکز فعالیت است و $\sum_{j=1}^n (X_i)$ هزینه‌های تخصیص یافته از سایر مراکز فعالیت به این مرکز فعالیت می‌باشد. جهت تخصیص هزینه‌ها ابتدا مراکز فعالیت در قالب یک ماتریس عمودی و افقی تعریف می‌شوند. سپس میزان درصد خدماتی که هر مرکز فعالیت به سایر مراکز ارائه نموده یا از آن‌ها دریافت می‌نماید (با توجه به مبانی تسهیم هر مرکز فعالیت) در ماتریس گنجانده می‌شود. پس از این مرحله به تعداد مراکز پشتیبان در بیمارستان دارای معادلاتی همچون معادله فوق خواهیم بود، که این معادله دارای یک متغیر ثابت که همان هزینه محاسبه شده مراکز فعالیت در مرحله ۲ می‌باشند و نیز چندین متغیر جبری که همان درصد خدمات ارائه شده مراکز پشتیبان به این مرکز فعالیت می‌باشد، مواجه هستیم که جهت درک بهتر این موضوع به مثال ذیل توجه نمایید. اگر بخواهیم هزینه مرکز فعالیت مدیریت را بوسیله روش معادلات همزمان محاسبه نماییم آنگاه داریم:

$$\text{هزینه مرکز فعالیت} = Z + n\% \text{ هزینه‌های مرکز نگهداری} + n\% \text{ هزینه‌های مرکز کامپیوتر} + \dots$$

مدیریت بدین صورت به تعداد تمامی مراکز فعالیت پشتیبان چنین معادله‌ای برقرار است. با توجه به اینکه حل چنین معادله‌ای با توجه به تعداد بالای متغیر جبری و همچنین مراکز فعالیت به صورت دشوار، زمان‌بر و نیز احتمال وقوع اشتباه در محاسبه آن بسیار بالاست. از این رو جهت حل این معادلات از بسته نرم‌افزاری مطلب استفاده می‌نماییم. که در نهایت هزینه تمام شده مراکز فعالیت به روش معادلات همزمان محاسبه و ارائه می‌گردد.

برابر ۷۱۴۱۹ و ۱۳۱۸۸۱ ریال بوده که به ترتیب ۳۶۶۷۸ و ۴۲۰۳۸ ریال بیشتر از تعرفه دریافتی از بیماران می‌باشد (جوان‌بخت و همکاران، ۱۳۹۲).

پژوهش خارجی: مورنو^۱ (۲۰۰۹)، در پژوهشی با عنوان "تطابق هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با هزینه‌های سطح واحد در مرکز مراقبت‌های روانی در اسپانیا" در بیمارستان ناواره اسپانیا انجام داد به این نتیجه رسید که بهای تمام شده ارائه خدمات به بیماران روان پریش، با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، بسیار بیشتر از بهای تمام‌شده با استفاده از روش‌های سنتی هزینه‌یابی است. افزون بر این، یافته‌های از این مطالعه نشان داد روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نتایج مفید بیشتری را نسبت به روش‌های سنتی در اختیار مدیریت قرار می‌دهد.

در پژوهشی دیگر که با موضوع "مقایسه هزینه‌های انجام رادیوگرافی با روش بدون فیلم و سیستم مبتنی بر فیلم" که با رویکرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بیمارستان ایتو ژاپن انجام گرفت، نتایج این پژوهش مؤید آن است که هزینه‌های ارائه خدمات رادیوگرافی در روش بدون فیلم نسبت به سیستم مبتنی بر فیلم به طور قابل توجه‌ای کمتر بوده است (موتو و همکاران^۲، ۲۰۱۲).

روش پژوهش

مطالعه حاضر از نوع مطالعات کاربردی و مقطعی است که در آن بهای تمام شده ۱۹ نوع خدمت در قالب ۱۰۷۷ کلیشه خدمت با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و با دو رویکرد تسهیم هزینه مستقیم و معادلات همزمان در بخش رادیولوژی بیمارستان اردیبهشت شیراز که طی سال ۱۳۹۱ انجام شده محاسبه و با تعرفه‌های دولتی مصوب مقایسه گردیده است. داده‌های مربوط به این مطالعه از طریق فرم‌ها و جدول هزینه‌ای و نیز مطالعه اسناد و مدارک مرتبط و همچنین مصاحبه و مشاهده جمع‌آوری شده است.

به طور کلی روش انجام این پژوهش به شرح ذیل می‌باشد:

(الف) شناسایی مراکز فعالیت در بیمارستان؛

(ب) مطالعه و بررسی اسناد و مدارک موجود؛

مراحل محاسبه بهای تمام شده با توجه به رویکرد معادلات همزمان؛

(ج) در این مرحله با توجه به اینکه در سیستم ABC

هزینه مستقیم و روش معادلات همزمان وجود ندارد.

یافته‌های پژوهش

در جدول شماره ۱، ریز بهای تمام شده مشترک تمامی خدمات بخش رادیولوژی بیمارستان اردیبهشت (در هر دو رویکرد تسهیم هزینه) در قالب هرکلیشه که مربوط به سال ۱۳۹۱ می‌باشد، ارائه گردیده است، که موارد تشکیل‌دهنده بهای تمام شده خدمات مشترک در هر دو رویکرد شامل: هزینه مواد مستقیم مصرف شده (فیلم + کاور فیلم) + حقوق و پاداش نیروی انسانی + هزینه تعمیر و نگهداری تجهیزات + هزینه استهلاک انباشته ساختمان + هزینه استهلاک تجهیزات + سهم از هزینه HIS^۲ + هزینه پرکیس پزشکی + هزینه انرژی (آب، برق، گاز، تلفن) می‌باشند.

در جدول شماره ۲ مبالغ محاسبه گردیده بهای تمام خدمات با توجه به دو رویکرد به همراه تعرفه‌های مصوب خدمات و نیز اختلاف بین بها و تعرفه‌ها ارائه گردیده است.

*۱- هزینه تسهیم شده از مراکز فعالیت پشتیبانی به هرکلیشه خدمت (در رویکرد تسهیم هزینه مستقیم)؛

*۲- هزینه تسهیم شده از مراکز فعالیت پشتیبانی به هر کلیشه خدمت (در رویکرد تسهیم هزینه معادلات همزمان)؛

*۳- بهای تمام‌شده هر کلیشه خدمت با رویکرد تسهیم هزینه مستقیم؛

*۴- بهای تمام‌شده هر کلیشه خدمت با رویکرد تسهیم هزینه معادلات همزمان؛

*۵- تعرفه‌های مصوب؛

*۶- اختلاف بهای تمام‌شده خدمات بین دو رویکرد تسهیم هزینه مستقیم و معادلات همزمان؛

*۷- اختلاف بین بهای تمام‌شده خدمات در رویکرد تسهیم هزینه مستقیم با تعرفه‌های مصوب؛

*۸- اختلاف بین بهای تمام‌شده خدمات در رویکرد تسهیم هزینه معادلات همزمان با تعرفه‌های مصوب.

در جدول شماره ۳ متوسط درصد ریز بهای تشکیل‌دهنده هر کلیشه خدمت ارائه گردیده است و نیز در ادامه به یافته‌های حاصل از پژوهش‌های دیگر محققان اشاره خواهد شد.

آزمون فرضیه‌ها

فرضیه اول: نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول حاکی از آن است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد با توجه به Z و معیار تصمیم به دست آمده از این آزمون که برابر با $(Z = -۴۰.۹۶۴)$

(د) در این مرحله هزینه تمام شده هر مرکز فعالیت به روش معادلات همزمان بین مراکز هزینه تسهیم می‌گردد، که جهت سهولت در انجام محاسبات و نیز تسهیم هزینه‌ها از نرم‌افزار Excel استفاده می‌نماییم.

(ه) در این مرحله بهای تمام شده بر حسب هر خروجی تعیین شد. پس از مشخص شدن هزینه‌های مربوط به مراکز فعالیت نهایی و یا مراکزی که دارای خروجی می‌باشند، برای محاسبه بهای تمام شده مربوط به هر خروجی، کل هزینه‌های تخصیص یافته به هر مرکز فعالیت بر تعداد خروجی‌های تعریف شده برای هر مرکز فعالیت تقسیم شده و از این طریق بهای تمام شده بر حسب هر خروجی به دست می‌آید.

مراحل محاسبه بهای خدمات با توجه به رویکرد

تسهیم هزینه مستقیم: در این مرحله هزینه‌های مراکز فعالیت اداری و پشتیبانی با توجه به محرک‌های از پیش تعیین شده به مراکز هزینه نهایی که همان مراکز عملیاتی و تشخیصی بیمارستان است تسهیم گردید (مشابه مرحله ج).

در این مرحله بهای تمام شده بر حسب هر خروجی تعیین شد. پس از مشخص شدن هزینه‌های مربوط به مراکز فعالیت نهایی و یا مراکزی که دارای خروجی می‌باشند، برای محاسبه بهای تمام شده مربوط به هر خروجی، کل هزینه‌های تخصیص یافته به هر مرکز فعالیت بر تعداد خروجی‌های تعریف شده برای هر مرکز فعالیت تقسیم شده و از این طریق بهای تمام شده بر حسب هر خروجی به دست می‌آید (مشابه مرحله د).

شایان ذکر است که جهت آزمون فرضیه‌های اول و دوم این پژوهش از آزمون یومن ویتنی و فرضیه سوم از آزمون ویلکاکسون استفاده گردیده است.

فرضیات پژوهش

فرضیه ۱: اختلاف معناداری بین میانگین بهای تمام‌شده خدمات بخش رادیولوژی به روش ABC با رویکرد تسهیم هزینه مستقیم و میانگین تعرفه‌های دولتی وجود ندارد.

فرضیه ۲: اختلاف معناداری بین میانگین بهای تمام‌شده خدمات بخش رادیولوژی به روش ABC با رویکرد تسهیم هزینه معادلات همزمان و میانگین تعرفه‌های دولتی وجود ندارد.

فرضیه ۳: اختلاف معناداری بین میانگین بهای تمام‌شده خدمات بخش رادیولوژی به روش ABC با رویکرد تسهیم

جدول ۱. ریز بهای تمام شده خدمات رادیولوژی به صورت مشترک در دو رویکرد

سایر هزینه‌های جاری	هزینه پرتشک	هزینه انرژی	هزینه های ثابت			هزینه نیرو انسانی	هزینه لوازم و مواد مصرفی	کلیشه	طبقه‌بندی هزینه‌ها
			هزینه HIS از سهم	هزینه استهلاک تجهیزات	هزینه استهلاک ساختمان				
۱۷۰.۹۱۶	۱۳۰.۲۰	۲۷۶۸۷	۸۰.۲۵۳	۱.۲۸۴.۱۷۹	۱۸۰.۶۵	۳۴۵.۴۵۷	۴۷.۰۰	سی تی اسکن مغز	
۱۷۰.۹۱۶	۹۰.۰۹۰	۷۰.۹۶۷	۸۰.۲۵۳	۱.۲۸۴.۱۷۹	۲۸۵.۵۳۲	۳۴۵.۴۵۷	۲۶	سی تی اسکن سینه بدون تزریق	
۲۸۴.۸۶۰	۱۰.۱۶۴۰	۲۲۶.۰۸۴	۸۰.۲۵۳	۲.۱۴۰.۲۹۸	۱.۱۴۲.۱۲۸	۵۷۵.۷۶۲	۹	سی تی اسکن با قدرت تفکیک بالا	
۸۵۴.۵۷۹	۷۸.۴۵۰	۳۳۲.۶۲۶	۸۰.۲۵۳	۶.۴۲۰.۸۹۳	۷۳۴.۲۲۵	۱.۷۲۷.۲۸۷	۱۴	سی تی اسکن ریه با مדיاسن بدون تزریق	
۲۸۴.۸۶۰	۳۸.۸۹۵	۳۴۹.۱۸۶	۸۰.۲۵۳	۲.۱۴۰.۲۹۸	۱.۲۸۴.۸۹۴	۵۷۵.۷۶۲	۸	رادیو گرافی فقرات پشتی، رونه رو و نیم رخ	
۱۴۲.۴۳۰	۱۷.۷۷۵	۳۵۳.۲۹۷	۸۰.۲۵۳	۱.۰۷۰.۱۴۹	۲۰.۵۵۵.۸۳۱	۲۸۷.۸۸۱	۵	رادیو گرافی آرنج دو جهت	
۱۷۰.۹۱۶	۸۸.۷۷۰	۴۹.۲۳۴	۸۰.۲۵۳	۱.۲۸۴.۱۷۹	۱۵۱.۱۶۴	۳۴۵.۴۵۷	۶۸	سی تی اسکن اوربیت دو جهت بدون تزریق (چشم)	
۳۴۱.۸۳۱	۱۸۷.۰۵۰	۱۰۶.۸۸۳	۸۰.۲۵۳	۲.۵۶۸.۳۵۷	۲۵۴.۴۵۴	۶۹۰.۹۱۵	۲۹	سی تی اسکن ۳ بعدی از هر قسمت بدن	
۱۹۹.۴۰۲	۷۰.۶۲۰	۵۸۳.۳۲۵	۸۰.۲۵۳	۱.۴۹۸.۲۰۸	۳.۴۲۶.۳۸۵	۴۰.۳۰۳۴	۳	سی تی اسکن ۲ مهره دیسک بدون تزریق (کمری)	
۱۹۹.۴۰۲	۱۸.۸۴۰	۵۸۳.۳۲۵	۸۰.۲۵۳	۱.۴۹۸.۲۰۸	۳.۴۲۶.۳۸۵	۴۰.۳۰۳۴	۳	رادیو گرافی فقرات گردن	
۱۴۲.۴۳۰	۱۶.۶۸۰	۵۱۰.۰۸۹	۸۰.۲۵۳	۱.۰۷۰.۱۴۹	۹۳۴.۴۶۹	۲۸۷.۸۸۱	۱۱	رادیو گرافی انگشتان دست یک جهت	
۱۷۰.۹۱۶	۲۰.۲۸۰	۶۹.۷۱۸	۸۰.۲۵۳	۱.۲۸۴.۱۷۹	۲۷۷.۸۱۵	۳۴۵.۴۵۷	۳۷	رادیو گرافی لگن	
۱۷۰.۹۱۶	۲۰.۲۸۰	۳۳۲.۶۷۶	۸۰.۲۵۳	۱.۲۸۴.۱۷۹	۱.۲۸۴.۸۹۴	۳۴۵.۴۵۷	۸	رادیو گرافی هیپ دو طرفه	
۱۴۲.۴۳۰	۲۵.۱۱۰	۲۰۵.۴۴۸	۸۰.۲۵۳	۱.۰۷۰.۱۴۹	۱.۱۴۲.۱۲۸	۲۸۷.۸۸۱	۹	رادیو گرافی مچ پا دو جهت	
۱۴۲.۴۳۰	۲۰.۷۷۵	۲۲۸.۵۴۹	۸۰.۲۵۳	۱.۰۷۰.۱۴۹	۱.۲۸۴.۸۹۴	۲۸۷.۸۸۱	۸	رادیو گرافی زانو	
۱۴۲.۴۳۰	۱۸.۲۶۰	۱۰۸.۱۷۹	۸۰.۲۵۳	۱.۰۷۰.۱۴۹	۵۴۱.۰۰۸	۲۸۷.۸۸۱	۱۹	رادیو گرافی شانه یک جهت	
۱۷۰.۹۱۶	۳۳.۳۳۰	۴۴.۵۶۵	۸۰.۲۵۳	۱.۲۸۴.۱۷۹	۱۲۲.۳۷۱	۳۴۵.۴۵۷	۸۴	پیلو گرافی شکم و لگن	
۱۴۲.۴۳۰	۳۱.۸۷۵	۳۱.۸۰۰	۸۰.۲۵۳	۱.۰۷۰.۱۴۹	۶۸.۹۸۸	۲۸۷.۸۸۱	۱۴۹	رادیو گرافی سینوس های قدامی	
۱۷۰.۹۱۶	۳۹.۶۰۰	۳۳۲.۶۷۶	۸۰.۲۵۳	۱.۲۸۴.۱۷۹	۱.۲۸۴.۸۹۴	۳۴۵.۴۵۷	۸	رادیو گرافی فقرات کمری	

جدول ۲. مبالغ محاسبه گردیده بهای تمام خدمات با توجه به دو رویکرد به همراه تعرفه های مصوب خدمات و نیز اختلاف بین بها و تعرفه ها

۸*	۷*	۶*	۵*	۴*	۳*	۲*	۱*	نام فارسی
-۱,۱۹۸,۹۲۷	-۱,۲۱۹,۵۸۱	۲۰,۶۵۴	۸۶۶,۸۰۰	۲۰,۶۵۷,۷۲۷	۲,۰۸۶,۳۸۱	۷۶,۴۵۰	۹۷,۱۰۴	سی تی اسکن مغز
-۲,۸۶۷,۸۱۲	-۳,۱۹۴,۲۸۲	۳۲۶,۴۵۹	۶۰۰,۶۰۰	۳,۴۶۸,۴۲۳	۳,۷۹۴,۸۸۲	۱,۲۰۸,۳۳۰	۱,۵۲۴,۷۸۸	سی تی اسکن سینه بدون تزریق
-۸,۶۳۹,۴۴۴	-۹,۹۴۵,۳۷۸	۱,۳۰۵,۸۳۴	۶۷۷,۶۰۰	۹,۳۱۷,۰۴۴	۱۰,۶۳۲,۸۷۸	۴,۸۳۳,۳۱۸	۶,۱۳۹,۱۵۳	سی تی اسکن با قدرت تفکیک بالا
-۱۲,۶۵۵,۱۴۷	-۱۳,۴۹۴,۶۱۱	۸۳۹,۴۶۴	۵۲۳,۰۰۰	۱۳,۱۷۸,۱۳۷	۱۴,۰۱۷,۶۱۱	۳,۱۰۷,۱۳۳	۳,۹۴۶,۵۹۸	سی تی اسکن ریه با مدیاستن بدون تزریق
-۹,۷۶۲,۸۳۱	-۱۱,۲۲۱,۸۹۵	۱,۴۶۹,۰۶۴	۲۵۹,۳۰۰	۱۰,۰۲۲,۱۳۱	۱۱,۴۹۱,۱۹۵	۵,۴۳۷,۴۸۳	۶,۹۰۶,۵۴۷	راديو گرافي فقرات پشتی بروده رو و نیمرخ
-۱۲,۵۲۱,۷۸۸	-۱۴,۸۷۳,۲۹۱	۲,۳۵۰,۵۰۳	۱۱۸,۵۰۰	۱۲,۶۴۰,۲۸۸	۱۴,۹۹۰,۷۹۱	۸,۶۹۹,۹۷۳	۱۱,۰۵۰,۴۷۵	راديو گرافي آرنج دو جهت
-۲,۱۵۴,۲۶۷	-۲,۳۲۷,۰۹۸	۱۷۳,۸۳۱	۵۹۱,۸۰۰	۲,۷۴۶,۰۶۷	۲,۹۱۸,۸۹۸	۶۳۹,۷۰۴	۸۱۲,۵۲۵	سی تی اسکن اوربیت دو جهت بدون تزریق (چشم)
-۴,۵۱۹,۱۲۹	-۴,۹۲۴,۳۹۷	۴۰۵,۲۵۸	۱,۳۴۷,۰۰۰	۵,۷۶۶,۱۲۹	۶,۱۷۱,۳۹۷	۱,۴۹۹,۹۹۵	۱,۹۰۵,۲۵۴	سی تی اسکن ۳ بعدیاز هر قسمت بدن
-۲۰,۲۲۳,۰۸۱	-۲۴,۱۴۰,۵۸۵	۳,۹۱۷,۵۰۴	۴۷۰,۸۰۰	۲۰,۶۳۲,۸۸۱	۲۴,۶۱۱,۳۸۵	۱۴,۴۹۹,۹۵۵	۱۸,۴۱۷,۴۵۸	سی تی اسکن ۲ مهره دیسک بدون تزریق (کمري)
-۲۰,۵۱۶,۵۰۱	-۲۴,۴۳۳,۰۰۵	۳,۹۱۷,۵۰۴	۱۲۵,۶۰۰	۲۰,۶۳۲,۱۰۱	۲۴,۵۵۶,۶۰۵	۱۴,۴۹۹,۹۵۵	۱۸,۴۱۷,۴۵۸	راديو گرافي فقرات گردن
-۶,۳۵۶,۷۸۴	-۷,۳۲۵,۱۹۴	۱,۰۶۸,۴۱۰	۱۱۱,۲۰۰	۶,۴۶۷,۹۸۴	۷,۵۳۶,۳۹۴	۳,۹۵۴,۵۳۳	۵,۰۲۲,۹۴۳	راديو گرافي انگشتان دست يك جهت
-۳,۲۲۱,۷۹۰	-۳,۵۳۹,۴۲۵	۳۱۷,۶۳۵	۱۳۵,۲۰۰	۳,۲۵۶,۹۹۰	۳,۶۷۴,۶۲۵	۱,۱۷۵,۶۷۲	۱,۴۹۲,۲۰۷	راديو گرافي لگن
-۸,۶۵۳,۶۴۹	-۱۰,۱۲۲,۷۰۲	۱,۴۶۹,۰۶۳	۱۳۵,۲۰۰	۸,۱۷۸,۸۳۹	۱۰,۲۵۷,۹۰۲	۵,۴۳۷,۴۸۳	۶,۹۰۶,۵۴۷	راديو گرافي هيپ دو طرفه يا نماي فراگ
-۷,۵۴۹,۸۱۷	-۸,۸۵۵,۶۵۲	۱,۳۰۵,۸۳۵	۱۶۷,۴۰۰	۷,۷۱۷,۲۱۷	۹,۰۳۳,۰۵۲	۴,۸۳۳,۳۱۸	۶,۱۳۹,۱۵۳	راديو گرافي مچ پا دو جهت
-۸,۳۴۴,۴۱۴	-۹,۸۱۳,۳۷۸	۱,۴۶۹,۰۶۴	۱۳۸,۵۰۰	۸,۴۸۷,۹۱۴	۹,۹۵۱,۹۷۸	۵,۴۳۷,۴۸۳	۶,۹۰۶,۵۴۷	راديو گرافي زانو
-۴,۳۳۵,۸۲۶	-۴,۹۶۴,۳۸۰	۶۱۸,۵۵۴	۱۲۲,۴۰۰	۴,۴۶۸,۲۲۶	۵,۰۸۶,۷۸۰	۲,۲۸۹,۴۶۷	۲,۹۰۸,۰۲۰	راديو گرافي شانه يك جهت
-۲,۳۰۹,۴۲۷	-۲,۴۴۹,۳۳۷	۱۳۹,۹۱۰	۲۲۲,۲۰۰	۲,۵۳۱,۶۲۷	۲,۶۷۱,۵۳۷	۵۱۷,۸۵۶	۶۵۷,۷۶۶	پيلو گرافي شکم و لگن
-۱,۷۳۳,۳۲۱	-۱,۸۰۲,۱۹۷	۷۸,۸۷۶	۲۱۲,۵۰۰	۱,۹۳۵,۸۲۱	۲,۰۱۴,۶۹۷	۲۹۱,۹۴۵	۳۷۰,۸۲۱	راديو گرافي سينوس هاي قدامی
-۸,۵۴۴,۱۵۹	-۱۰,۰۱۳,۲۲۲	۱,۴۶۹,۰۶۳	۲۶۴,۰۰۰	۸,۸۰۸,۱۵۹	۱۰,۳۲۷,۲۲۲	۵,۴۳۷,۴۸۳	۶,۹۰۶,۵۴۷	راديو گرافي فقرات کمري

عدم معنادار بودن این اختلاف است رد و بیان می‌دارد که بین بهای تمام شده خدمات ارائه شده با رویکرد تسهیم هزینه مستقیم و معادلات همزمان اختلاف معناداری وجود دارد (جداول ۸ و ۹).

یافته‌های پژوهش جوان بخت و همکاران (۱۳۹۲)، مبنی بر آن است که هزینه پرسنلی با ۵۵.۷ درصد از کل هزینه‌های بخش بالاترین سهم را در هزینه‌ها داشته است. همچنین هزینه مواد مصرفی ۷.۵۷ درصد کل از هزینه‌های بخش را تشکیل داده است و نیز هزینه انرژی نشان می‌دهد که هزینه آب، برق، تلفن و گاز مصرفی با ۴۳۸۱۰۶۱ ریال که ۰.۳۲ درصد از کل هزینه‌های بخش را تشکیل می‌دهد. بر اساس نتایج حاصل از این پژوهش، هزینه استهلاک بخش نیز با ۲۰۸۸۲۴۵۰۹ ریال ۱۴.۹۶ درصد از کل هزینه‌های بخش را در بر گرفته است.

بر اساس نتایج پژوهش ترابی و همکاران (۱۳۹۰)، که در بخش رادیولوژی بیمارستان گلستان اهواز صورت پذیرفت، هزینه‌های واقعی متناسب به هر خدمت رادیوگرافی به ترتیب شامل: هزینه نیروی انسانی ۴۳.۳ درصد، هزینه تخصیص یافته از سایر بخش ۳۰.۵ درصد، هزینه مواد مصرفی

و ($\text{sig} = ۰/۰۰$) می‌باشد، فرضیه صفر پژوهش که مبنی بر عدم معنادار بودن این اختلاف است رد و بیان می‌دارد که بین بهای تمام شده خدمات ارائه شده با روش تسهیم مستقیم و تعرفه مصوب دولتی اختلاف معناداری وجود دارد (جداول ۴ و ۵).

فرضیه دوم: نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم حاکی از آن است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد با توجه به Z و معیار تصمیم به دست آمده از این آزمون که برابر با ($Z = -۴۰.۹۶۴$) و ($\text{sig} = ۰/۰۰$) می‌باشد، فرضیه صفر پژوهش که مبنی بر عدم معنادار بودن این اختلاف است رد و بیان می‌دارد که بین بهای تمام شده خدمات ارائه شده با روش تسهیم معادلات همزمان و تعرفه مصوب دولتی اختلاف معناداری وجود دارد (جداول ۶ و ۷).

فرضیه سوم: نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم حاکی از آن است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد با توجه به Z و معیار تصمیم به دست آمده از این آزمون که برابر با ($Z = -۱۲.۹۵۲$) و ($\text{sig} = ۰/۰۰$) می‌باشد، فرضیه صفر پژوهش که مبنی بر

جدول ۳. متوسط درصد ریز بهای تشکیل دهنده هر کلیشه خدمت

بهای مواد مصرفی	هزینه حقوق و مزایا سالانه	هزینه استهلاک ساختمان	هزینه استهلاک تجهیزات	هزینه سهم از هزینه	هزینه انرژی	هزینه پرکیس پزشکی	هزینه تعمیر و نگهداری	هزینه تسهیم شده از سایر بخش ها
۰.۱۸٪	۱۳.۹۱٪	۳.۳۷٪	۵۱.۷۰٪	۰.۳۴٪	۱.۵۳٪	۴.۰۲٪	۶.۸۸٪	۱۸.۰۹٪
۰.۱۹٪	۱۴.۳۳٪	۳.۶۶٪	۵۳.۲۳٪	۰.۳۵٪	۱.۶۰٪	۴.۱۰٪	۷.۰۹٪	۱۵.۴۸٪

جدول ۴. نتایج فرضیه اول

VAR00002	
Mann-Whitney U
Wilcoxon W	۵۸۰۵۰۳۰۰۰
Z	-۴۰.۹۶۴
Asymp. Sig. (2-tailed)
Monte Carlo Sig. (2-tailed)a

جدول ۵. نتایج فرضیه اول

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum	Percentiles		
						25th	50th (Median)	75th
Var0001	۲۱۵۴	۱۹۲۵۰۱۵.۷۷۶۷	۲۴۴۱۵۳۴۶۶۹۵۱	۱۱۱۲۰۰۰۰	۲۴۶۱۱۳۸۵.۰۰	۸۶۶۸۰۰۰۰۰۰	۱۶۳۰۸۴۸.۵۰۰۰	۲۰۸۶۳۸۱.۰۰۰۰
Var0002	۲۱۵۴	۱.۵۰۰۰	.۵۰۰۱۲	۱.۰۰	۲.۰۰	۱.۰۰۰۰	۱.۵۰۰۰	۲.۰۰۰۰

استهلاک تجهیزات بخش رادیولوژی ۶.۳۴ درصد، هزینه‌های انرژی و هزینه‌های عمومی ۹.۷۲ درصد و سهم بخش رادیولوژی از سایر بخش‌های پشتیبانی ۹.۷۲ درصد بوده است. در پژوهش موسوی و همکاران (۱۳۸۹)، بهای تمام‌شده اکثر خروجی‌های منتخب در مراکز فعالیت رادیولوژی بیش از مبلغ تعرفه‌های مصوب است، به گونه‌ای که بیشترین انحراف از تعرفه در مرکز فعالیت رادیولوژی مربوط به خدمت رادیوگرافی بازوی دونا با انحراف ۴۵.۴۶۹ ریال و کمترین انحراف مربوط به رادیوگرافی لمبوساکرال دو جهت با انحراف ۲۰.۵۲ ریال نسبت به تعرفه‌های سال ۱۳۸۷ بود. همچنین در مطالعه قیاسوند و همکاران (۱۳۹۲)، که در بیمارستان علوی صورت پذیرفت بیشترین میزان انحراف که به صورت زیان نمایان گردیده مربوط به خدمت رادیوگرافی

اختصاصی ۱۲.۱ درصد، هزینه استهلاک تجهیزات اختصاصی ۹ درصد، هزینه استهلاک ساختمان ۳ درصد، هزینه استهلاک تجهیزات اداری ۰.۵ درصد، هزینه انرژی مصرفی ۰.۸ درصد، هزینه مواد مصرفی عمومی ۰.۳ درصد از کل هزینه‌ها را در بر داشتند. در این پژوهش بیشترین هزینه مربوط به نیروی انسانی با ۲۵۱۰.۲۸۷.۷۴۰ ریال و کمترین هزینه مربوط به مواد مصرفی عمومی با ۲۰.۲۱۱.۸۸۴ ریال بود. در مطالعه نیک پژوه و همکاران (۱۳۸۸)، نیز مشخص شد هزینه‌های پرسنلی بخش رادیولوژی بیمارستان مورد مطالعه با ۱۷۸۸۱.۱۰۰۰۰۰۰ ریال بیشترین سهم را در هزینه‌های جاری ۶۶.۱۹ درصد و نیز کل هزینه‌های بخش ۶۲ درصد داراست. سایر هزینه‌ها به ترتیب شامل: هزینه تعمیر و نگهداری و مواد مصرفی ۱۶.۶۱ درصد، هزینه

جدول ۶. نتایج فرضیه دوم

	VAR00002
Mann-Whitney U	.۰۰۰
Wilcoxon W	۵۸۰۵۰۲.۰۰۰
Z	-۴۰.۹۶۴
Asymp. Sig. (2-tailed)	.۰۰۰
Monte Carlo Sig. (2-tailed)	.۰۰۰a

جدول ۷. نتایج فرضیه دوم

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum	Percentiles		
						25th	50th (Median)	75th
Var0001	۲۱۵۴	۱۸۲۱۳۴۹.۴۷۰۸	۲۱۳۴۱۳۳.۱۶۲۴۱	۱۱۱۲۰.۰۰۰	۲۰۶۹۳۸۸۱.۰۰	۸۶۶۸۰.۰۰۰۰۰	۱۵۹۱۴۱۰.۵۰۰۰	۲۰۶۵۷۲۷.۰۰۰۰
Var0002	۲۱۵۴	۲.۰۰۰۰	۱.۰۰۰۲۳	۱.۰۰	۳.۰۰	۱.۰۰۰۰	۲.۰۰۰۰	۳.۰۰۰۰

جدول ۸. نتایج فرضیه سوم

	VAR00002
Mann-Whitney U	۳۹۶۵۸۶.۰۰۰
Wilcoxon W	۹۷۷۰۸۹.۰۰۰
Z	-۱۲.۹۵۲
Asymp. Sig. (2-tailed)	.۰۰۰
Monte Carlo Sig. (2-tailed)	.۰۰۰a

جدول ۹. نتایج فرضیه سوم

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum	Percentiles		
						25th	50th (Median)	75th
Var0001	۲۱۵۴	۳۱۲۰۷۳۹.۰۶۳۶	۲۷۰۲۶۵۷.۴۰۴۳۹	۱۹۳۵۸۲۱.۰۰	۲۴۶۱۱۳۸۵.۰۰	۲۰۶۵۷۲۷.۰۰۰۰	۲۰۸۶۳۸۱.۰۰۰۰	۲۷۴۶۰۶۷.۰۰۰۰
Var0002	۲۱۵۴	۲.۵۰	.۵۰۰	۲	۳	۲.۰۰	۲.۵۰	۳.۰۰

- استفاده از سایر روش‌های فازی همچون فازی دوزنقه‌ای، فازی زنگی شکل و ... برای محاسبه بهای تمام شده خدمات و مقایسه نتایج آن با روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت؛

- استفاده از روش‌های غیرفازی ساز همچون روش میانگین وزنی، مرکز مجموع و ... برای محاسبه بهای تمام شده خدمات و مقایسه نتایج آن با روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.

پیشنهادهای کاربردی

مهم‌ترین عاملی که می‌تواند به محاسبه و تعیین بهای تمام شده خدمات بیمارستانی کمک شایان توجهی نماید، اتخاذ تدابیری به منظور ثبت صحیح کلیه هزینه‌هایی است که در بیمارستان صورت می‌گیرد. در حال حاضر به علت ضعف در سیستم مربوط به ثبت و نگهداری این هزینه‌ها بسیاری از هزینه‌ها از دید مسؤولان بیمارستان دور می‌ماند که این مسئله می‌تواند در بسیاری از تصمیم‌گیری‌های مدیریتی بیمارستان تأثیر گذار باشد.

به کارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی در نظام بیمارستانی موجب می‌گردد تا کلیه هزینه‌های مورد انتظار در بیمارستان بر اساس داده‌های قابل اعتماد پیش‌بینی گردد و نسبت به انحرافات احتمالی صورت گرفته از استانداردهای مربوط به هزینه‌ها، اقدامات مقتضی صورت گیرد.

موردی دیگری که قابل توجه است مساحت و زیربنای نسبتاً وسیعی که این مرکز فعالیت دارا است سبب گردیده تا هزینه تسهیم شده از سایر بخش‌ها، هزینه استهلاک ساختمان و هزینه انرژی بیشتری به این بخش تحمیل گردد. همچنین با توجه به فعالیت کم این مرکز می‌توان از نیروی انسانی کمتری جهت ارائه خدمات بهره برد، که توجه به این موارد می‌تواند در جهت کاهش بهای تمام شده خدمات ارائه گردیده کمک شایانی به این مرکز فعالیت نماید.

محدودیت‌های پژوهش

عمده‌ترین محدودیت انجام مذکور عدم ثبت و نگهداری دقیق و صحیح داده‌های مالی است. به طوری که بسیاری از اطلاعات مورد نیاز پژوهشگر به صورت کامل در دفاتر مالی و یا سیستم‌های کامپیوتری وجود نداشته که به منظور رفع این مشکل، پژوهشگر این داده‌های پراکنده را از طریق گوناگون مانند بررسی اسناد و مدارک مالی و همچنین مشاهده جریان امور و مصاحبه با متصدیان و کارشناسان مربوطه در مراکز

قفسه صدری روبرو که برابر ۳۱۴۹۶ ریال و در بیمارستان امام خمینی (ره) بیشترین میزان انحراف که به صورت زیان ارائه گردید مربوط به خدمت رایوگرافی مری و معده با رقمی معادل ۱۲۹۶۸۵ ریال بوده است.

بحث و نتیجه‌گیری

به دلیل فعالیت بسیار کم مرکز فعالیت رادیولوژی (ارائه ۳ خدمت در روز)، احتمال زیان‌ده بودن این مرکز بسیار بالا تصور می‌گردد که نتایج حاصله از این پژوهش موید این مطلب بوده است. دلایل این زیان را می‌توان فعالیت بسیار کم این مرکز، بالا بودن هزینه‌های انتقالی از سایر مراکز پشتیبان به این مرکز و هزینه استهلاک انباشته تجهیزات عنوان نمود. شایان ذکر است که در بخش خدمات تصویری بیمارستان مورد مطالعه در یک برهه زمانی یکساله ۱۰۷۷ کلیشه خدمت ارائه گردیده که کل درآمد حاصل از ارائه خدمات برابر با ۶۷۳,۷۹۹,۴۰۰ ریال و بهای تمام شده کل خدمات بر اساس رویکرد معادلات همزمان برابر با ۳,۲۴۹,۳۸۷,۳۵۵ ریال و براساس رویکرد تسهیم مستقیم ۳,۴۸۲,۶۸۴,۸۸۰ ریال می‌باشد که براین اساس زیان محاسبه گردیده برای این مرکز فعالیت در مدت یکساله با توجه به رویکرد معادلات همزمان و مستقیم به ترتیب برابر با ۲,۵۷۵,۵۸۷,۹۵۵ و ۲,۷۹۸,۸۸۵,۴۸۰ ریال بوده است. دلیل این تفاوت بها را می‌توان ضعف رویکرد مستقیم نسبت به رویکرد معادلات همزمان در تسهیم صحیح هزینه‌های انتقالی از سایر بخش‌های پشتیبانی عنوان نمود، که این اضافه بها در صورتی که این بخش کاملاً زیان‌ده نبود، می‌توانست بر تصمیم‌گیری صحیح مدیران بیمارستان اثرگذار باشد.

پیشنهاد برای پژوهش آتی

- محاسبه بهای تمام شده خدمات بر اساس روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در دیگر بخش‌های تشخیصی و بخش‌های بستری با رویکرد تسهیم هزینه مستقیم و یکطرفه و مقایسه نتایج آن با رویکرد تسهیم هزینه معادلات همزمان؛

- محاسبه بهای تمام شده خدمات ارائه شده بیمارستان بر اساس روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مبتنی بر زمان و مقایسه نتایج آن با روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت؛

- طراحی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در شرایط عدم اطمینان با استفاده از منطق فازی و مقایسه نتایج آن با روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت؛

”بررسی میانگین قیمت تمام شده خدمات درمانی در واحدهای سرپایی و تصویرنگاری در مرکز آموزشی-درمانی الزهرا اصفهان و مقایسه آن با میانگین تعرفه‌های خدمات“. *مدیریت اطلاعات سلامت*، ۱۷(۲)، ۲۸-۴۲.

- نیک پژوه، اکبر؛ شریعتی، بتول؛ سهیلی، ثریا. (۱۳۸۸). ”محاسبه هزینه واحد خدمات بخش رادیولوژی بیمارستان امیر علم تهران با استفاده از روش تقلیلی مرحله‌ای“. *پایش*، ۲(۳۵)، ۳۰-۲۴.
- هادیان، محمد؛ محمدزاده، امیر؛ ایمانی، علی؛ گلستانی، مینا. (۱۳۸۸). ”تحلیل و برآورد هزینه ی تمام شده خدمات با استفاده از روش حسابداری تقلیلی-مرحله‌ای“. *مدیریت سلامت*، ۱۲(۳۷)، ۳۸-۴۹.

- Moreno, k. (2007). “Adaptation of Activity Based Costing to Calculate unit Cost in Mental Care in Spain”. *The European Journal of Psychiatry*, 21(2), 117-123.
- Muto, S. Omachonu, VK. & Akin, M. (2012). “Applying Activity Based Costing to the Nuclear Medicine unit”. *Health Services Management Research*, 18(3), 141-50.

فعالیت به دست آورد. تعداد چهار مورد از خدمات ارائه گردیده در مرکز فعالیت رادیولوژی همراه با تزریق بوده است و از آنجایی که میزان مایع تزریق گردیده به بیمار با توجه به شرایط همانند سن، وزن، نوع جنسیت و غیره متغیر بوده است و همچنین این مایع تزریقی با نظر پزشک تجویز و توسط خود بیمار تهیه و جهت تزریق به تکنسین رادیولوژی تحویل گردیده است و هیچ گونه هزینه‌ای را برای این مرکز در پی نداشته است، بدلیل اندک بودن این خدمات و ناچیز بودن اختلاف بهای تعرفه‌های مصوب این خدمت، خدمت بدون تزریق را مبنای محاسبات خود قرار داده‌ایم.

منابع

- احمدی جهان آباد، فرامرز؛ مشرفزاده، خسرو؛ داوری، کوروش؛ پریسای، ظفر؛ دیانتی، خداکرم؛ آبروان، جلال‌الدین. (۱۳۸۴). ”قیمت تمام شده خدمات بهداشتی درمانی در استان کهگیلویه و بویراحمد“. *مجله ارمنان دانش*، ۱۰(۳)، ۸۳-۹۳.
- بختیاری، پرویز. (۱۳۷۴). *حسابداری و مدیریت مالی برای مدیران*. تهران: انتشارات سازمان مدیریت صنعتی.
- عبادی فرد آذر، فرید؛ گرجی، حسن ابوالقاسم؛ اسماعیلی، رضا. (۱۳۸۵). ”محاسبه و تحلیل هزینه واحد خدمات ارائه شده در مرکز بهداشتی درمانی شهید سهراب‌علی بخشی شهرستان شهریار با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت“. *فصلنامه مدیریت سلامت*، ۹(۲۳)، ۳۰-۴۱.
- ترابی، امین؛ کشاورز، خسرو؛ محمدی، عفت. (۱۳۹۰). ”محاسبه قیمت تمام شده خدمات بخش رادیولوژی بیمارستان آموزشی درمانی گلستان اهواز با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت“. *فصلنامه بیمارستان*، ۱۰(۲)، ۱۲-۲۷.
- جوان‌بخت، مهدی؛ مشایخی، عاطفه؛ صلواتی، صدیقه. (۱۳۹۲). ”به‌کارگیری روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در تعیین هزینه تمام شده خدمات تصویربرداری بیمارستان مطالعه موردی مرکز آموزشی-درمانی حافظ شیراز“. *مجله علمی سازمان نظام پزشکی جمهوری اسلامی ایران*، ۳۱(۱)، ۲۳-۱۵.
- رجیبی، احمد. (۱۳۸۷). *مبانی طراحی و کاربرد سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بهای تمام‌شده خدمات بیمارستانی*. شیراز: انتشارات نوید شیراز.
- موسوی، سید علی؛ فتحی، حسین؛ فدایی، هاجر. (۱۳۸۹).

ارزیابی سازگاری محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با عنوان اصل حساب‌های مستقل، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران

*نصیح حیدریان^۱، عادل فاطمی^۲، عزیز گرد^۳

۱. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج.

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج.

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۹/۱۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۵/۲۱

Assess the Compatibility of the Content of the Statement (1) of Municipal Accounting and Financial Reporting as an Independent Account of the Environmental Features of the Activities of Municipalities

*N. Haidrian¹, A. Fatemi², A. Gord³

1. M.A. in Accounting, Islamic Azad University Sanandaj, Iran.

2. Assistant Professor, Accounting Department, Islamic Azad University Sanandaj, Iran.

3. Assistant Professor, Accounting Department, Payam Noor University, Iran.

Received: 2015/8/12

Accepted: 2015/12/3

Abstract

To increase the capacity and capabilities of municipal accounting and financial reporting, accounting and financial reporting principles (1) According to a statement of account as an independent municipal use accounts independent system based on the theory of funds is required. The purpose of this study was to evaluate the compatibility of the content of the statement (1) accounting and financial reporting activities of municipalities and municipal environmental characteristics in terms of financial experts. To this end, experts and financial professionals, 11 municipalities in the metropolitan country is collected through a questionnaire. To analyze the data from the questionnaire test was used to compare the mean. Participants include heads of finance and accounting managers, directors and deputy mayor of the internal audit is to evaluate the compatibility of the account statement (1) is independent 3/67. The results of comparative studies showed Asnadkavy, this statement municipal level and quality is acceptable. The results of the field, independent financial experts use the accounts of municipal activities compatible with environmental features were evaluated.

Keywords: The Independent Accounts, Accounting and Financial Reporting Municipalities, Environmental Characteristics of Municipalities.

JEL Classification: H83, M41, Q56

چکیده

هدف این پژوهش، ارزیابی سازگاری محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران است. به منظور تعیین سطح کیفی قابل قبول، نکات کلیدی محتوای بیانیه با بیانیه‌های مراجع استانداردگذار بین‌المللی بخش عمومی تطبیق داده شده است و سپس نظرات کارشناسان و متخصصان مالی شهرداری‌های ۱۱ کلان شهر کشور در سال ۱۳۹۲ از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از پرسشنامه از روش آزمون مقایسه‌ای میانگین بهره گرفته شده است. مشارکت‌کنندگان شامل، مدیران مالی و رؤسای حسابداری، مدیران و معاونان واحدهای حسابرسی داخلی شهرداری‌ها می‌باشد که ارزیابی آن‌ها از سازگاری بیانیه شماره ۱ اصل حساب‌های مستقل ۳/۶۷ است. نتایج حاصل از اسنادکاوی و تطبیقی نشان داد، این بیانیه از سطح کیفی قابل قبولی برخوردار می‌باشد و در نتایج میدانی، کارشناسان مالی به‌کارگیری اصل حساب‌های مستقل را با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران سازگار ارزیابی نمودند.

واژه‌های کلیدی: اصل حساب‌های مستقل، حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها.

طبقه‌بندی موضوعی: H83, M41, Q56

مقدمه

نهادهای بخش عمومی ایران نظیر دولت و واحدهای تابع، شهرداری‌ها و نهادهای انقلاب اسلامی، تحت تأثیر ویژگی‌های محیطی و مقررات خاصی قرار دارند که به‌رغم وجود تشابه در خور ملاحظه با نهادهای مشابه در سایر کشورها، وجود تفاوت نسبتاً زیادی همچون نظام سیاسی، ساختار قدرت، نحوه تأمین منابع مالی فعالیت‌های حاکمیتی این نهادها، نقش و مشارکت بیش از اندازه این قبیل نهادها در اقتصاد عمومی و اتکای بیش از اندازه این قبیل نهادها در اقتصاد عمومی و اتکای بیش از حد دولت به منابع حاصل از فروش نفت، آن‌ها را از بسیاری جنبه‌ها از نهادهای مشابه در کشورهای دیگر متمایز می‌کند (باباجانی، ۱۳۸۹).

برای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران باید چارچوب نظری و به تبع آن استانداردهای مناسبی بر مبنای ویژگی‌های محیطی، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، نظام سیاسی، سطح مطالبات شهروندی و آستانه تحمل مقامات اجرایی در ایفای مسؤولیت پاسخگویی و نظایر آن تدوین شود.

بر اساس این ضرورت شهرداری تهران از سال ۱۳۸۸ اقداماتی برای تدوین چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها آغاز نمود. مبنای نظری، اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، با تلاش باباجانی و همکاران بر اساس دو جلد گزارش پژوهشی و تطبیقی تدوین گردید. در بیانیه‌های مفاهیم، اهداف حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، استفاده‌کنندگان از گزارش‌ها و نیازهای اطلاعاتی آن‌ها، همراه با ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی با مقاصد عام و مفهوم واحد گزارشگر ارائه شده است و گزارشگری مالی شهرداری‌ها را بر اساس دو سطح حساب‌های مستقل و سطح گزارش مالی شهرداری و گزارش جامع شهرداری و جامع شهر الزامی نموده است. در بیانیه‌های اصول، نحوه شناسایی، ثبت و گزارشگری رویدادهای مالی شهرداری‌ها ارائه شده است. قلمرو این مفاهیم برای گزارشگری مالی با مقاصد عام شهرداری‌های کشور و سازمان‌های وابسته به آن‌ها که به صورت غیر بازرگانی اداره می‌شوند، تدوین شده است. گزارشگری مالی مؤسسات وابسته به شهرداری‌ها که در اجرای ماده ۸۴ قانون شهرداری مصوب ۱۳۳۴ و اصلاحات و الحاقات بعدی آن با اصول بازرگانی اداره

می‌شوند، مشمول این مفاهیم و قواعد نخواهند بود و کماکان تابع استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی می‌باشند. باتوجه به اهمیت جایگاه ویژگی‌های محیطی فعالیت‌ها در تدوین چارچوب نظری، اصول حسابداری و گزارشگری مالی، هدف این مقاله، ارزیابی سازگاری محتوای چارچوب نظری، اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران می‌باشد. در این پژوهش تلاش شده است، نظر کارشناسان مالی شهرداری‌ها در مورد محتوای بیانیه شماره ۱ اصل حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها به شیوه‌ای قابل فهم کسب گردد.

پیشینه پژوهش

پژوهش‌های داخلی: باباجانی (۱۳۸۵)، به بررسی کاربرد تئوری وجوه در حسابداری و گزارشگری مالی سبب اوراق بهادار پرداخته است. باباجانی معتقد است، کارکرد تئوری وجوه صرفاً به حوزه فعالیت‌های غیر بازرگانی بخش عمومی محدود نمی‌شود، بلکه متناسب با ویژگی‌های محیطی فعالیت و نیازهای اطلاعاتی ذینفعان، در فعالیت‌های بازرگانی و تولیدی بخش خصوصی نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد. در جمهوری اسلامی ایران که فعالیت‌های بازرگانی آن براساس عقود اسلامی صورت می‌گیرد، استفاده از تئوری وجوه در حسابداری و گزارشگری مالی این فعالیت‌ها، امری ضروری و اجتناب‌ناپذیر می‌نماید. زارعی (۱۳۹۰)، به بررسی جایگاه حساب مستقل در چارچوب‌های مفهومی حسابداری دولتی پرداخته است. وی معتقد است، به طور سنتی حسابداری دولتی به دنبال پاسخگویی مالی با استفاده از حساب‌های مستقل بوده است، اما، چارچوب‌های نوین حسابداری دولتی در راستای تأمین هدف‌های دوگانه پاسخگویی و تصمیم‌گیری، بر پاسخگویی مالی و عملیاتی در کنار هم تأکید داشته و گزارشگری مناسب را برای ایفای این دو نوع پاسخگویی، مورد توجه قرار داده‌اند. بنابراین، حساب مستقل با تمامی منافعی که در کنترل بودجه و مصرف اعتبارات در محل قانونی خود (پاسخگویی مالی) داشته و به دلیل ضرورت پاسخگویی عملیاتی و نیاز به تصویر جامعی از کل دولت به عنوان یک واحد گزارشگر، در اصلاحات اخیر حسابداری دولتی در کشورها، کنار گذاشته شده یا محدود به روش‌های کنترل داخلی شده است و بیشتر چارچوب‌های مفهومی

بیانیه شماره ۳۴ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، همچنان حسابداری حساب‌های مستقل یک ویژگی مهم گزارشگری مالی باقی مانده و ارائه صورت‌های مالی به تفکیک حساب مستقل طبق این بیانیه، الزامی است. در این بیانیه برای اولین بار حسابداری تعهدی برای کل فعالیت‌های دولتی و استهلاک تمام دارایی‌های ثابت دولت الزامی گردید و گزارشگری کل سازمان به جای حساب‌های مستقل مورد تأکید قرار گرفت. ولی حساب‌های مستقل همچنان به‌عنوان ابزار کنترل داخلی حفظ گردید.

از نظر اعضای هیأت مزبور، از آنجا که تعداد زیادی از دولت‌ها طبق قانون بودجه را به تفکیک حساب مستقل تهیه می‌کنند و نمایش رعایت بودجه جزء مهمی از گزارشگری آن‌هاست، تهیه صورت‌های مالی به تفکیک حساب مستقل، دولت‌ها را قادر می‌سازد تا رعایت قوانین و بودجه را مستند سازند. ولیکن با توجه به اهمیت ارزیابی عملکرد کل دولت به‌عنوان یک شخصیت گزارشگر و پاسخگویی عملیاتی، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، تهیه و ارائه اطلاعات مرتبط با شرایط و عملکرد کلی دولت را در قالب صورت‌های مالی جامع دولت، الزامی ساخته است.

فرضیه‌های پژوهش

این پژوهش برای یافتن پاسخ سازگار بودن بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های ایران دارای یک فرضیه اصلی و دو فرضیه فرعی به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه اصلی: محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران سازگار می‌باشد.

فرضیات فرعی: به شرح زیر می‌باشد:

۱. محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های ایران، در تطبیق با بیانیه‌های مراجع ملی و بین‌المللی حسابداری بخش عمومی از سطح کیفی و قابل قبولی برخوردار می‌باشد.

۲. محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های ایران، متناسب با

نوبین حسابداری دولتی و بخش عمومی بدون الزام به حسابداری وجوه تدوین شده‌اند و اگر در کشورهای همچون آمریکا که همچنان حساب‌های مستقل را حفظ کرده‌اند، صورت‌های جامع دولت بدون تفکیک حساب‌های مستقل، توصیه شده است.

پژوهش‌های خارجی: تئوری وجوه ابتدا در سال

۱۹۴۷ و در قالب پایان‌نامه دکتری ویلیام واتر ارائه گردید و در سال ۱۹۷۴ به صورت کتابی با همان عنوان به چاپ رسید. در این تئوری، به جای آن که دارایی‌ها و بدهی‌ها به شخصیت حقیقی و یا حقوقی مرتبط شود و همان شخصیت (اعم از حقیقی یا حقوقی) به عنوان یک شخصیت، محور گزارش قرار گیرد، دارایی‌ها و بدهی‌ها به حوزه عمل مشخصی مرتبط شده و همان حوزه عمل یا فعالیت به عنوان یک شخصیت حسابداری مستقل، محور و مرکز ثقل گزارشگری واقع می‌شود. واتر معتقد است که استفاده از تئوری وجوه و مرتبط و محدود کردن دارایی‌ها و بدهی‌ها به حوزه یا منطقه عمل مشخص و شناسایی این حوزه به عنوان واحد حسابداری و تهیه گزارش‌های مالی برای آن حوزه یا منطقه، علاوه بر شفاف‌سازی در ارائه اطلاعات مالی و رعایت عدل و انصاف اطلاعاتی نسبت به کلیه ذی‌نفعان، سوگیری و سایر محدودیت‌های ناشی از محوریت حاکم بر تئوری‌های شخصیت محور را مرتفع می‌سازد (باباجانی، ۱۳۸۴).

گرانوف^۱ (۲۰۰۷)، در یافته‌های خود، در بیان علت شکل‌گیری حساب مستقل می‌گوید که حساب مستقل، اساساً برای اطمینان از رعایت و کنترل سقف اعتبارات طراحی شده است و ساختار سازمان را به شکلی ماهرانه به نمایش می‌گذارد و دولت را بر حسب انواع منابع (نه گروه‌های عملیاتی و عملکردی) به بخش‌های مختلف تقسیم می‌کند. از نظر وی، این ویژگی اگر چه از نظر هدف‌های کنترلی مفید است، ولی به علت تفکیک سازمان به اجزای مستقل، قادر به ارائه یک تصویر جامع از تمامیت سازمان یا دولت نیست و ارزیابی عملکرد مدیریت، محاسبه بهای تمام‌شده کالا و خدمات و ارزیابی رعایت حقوق بین‌نسلی را با مشکل مواجه می‌سازد.

روپل^۲ (۲۰۰۹)، به‌رغم اصلاحات بنیادی صورت گرفته در

ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها از منظر کارشناسان مالی شهرداری‌های ایران می‌باشد.

روش و پرسش‌های پژوهش

در این پژوهش، مطالعات تطبیقی و کتابخانه‌ای در پی پاسخ به فرضیه فرعی نخست پژوهش می‌باشد. بیانیه‌های نهادهای ملی و بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به عنوان سطح کیفی قابل قبول مفاهیم بنیادی و اصول حسابداری چارچوب نظری شهرداری‌ها، در نظر گرفته شده است. سپس، سؤالاتی بر اساس نکات کلیدی و تأثیر گذار بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها طرح شده و در قالب پرسشنامه از کارشناسان مالی شهرداری‌های کشور که از سطح علمی و تجربه کافی برخوردار می‌باشند نظرخواهی شده، که برای رسیدن به پاسخ فرضیه فرعی دوم پژوهش صورت گرفته است.

جامعه، نمونه آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری در پژوهش حاضر شامل کارشناسان مالی دارای تخصص و دانش کافی، که در دو بخش مالی و حسابداری و بخش حسابرسی داخلی شهرداری‌های که دارای واحد حسابرسی داخلی می‌باشند و طبق سرشماری سال ۱۳۸۵ دارای جمعیتی بیش از ۵۰۰،۰۰۰ نفر هستند، تشکیل شده است. این شهرها عبارتند از: تهران، اصفهان، شیراز، کرمانشاه، تبریز، کرج، مشهد، اهواز، زاهدان، رشت، قم و ارومیه می‌باشند که در کل تعداد ۵۳۵ نفر از کارکنان آن‌ها جزء بخش مالی، حسابداری و حسابرسی شهرداری‌های این شهرها مشغول هستند.

برای برآورد حجم نمونه در این پژوهش با استفاده از یک پیش‌آزمون ۵۰ نفره از کارکنان شهرداری‌های کلانشهرها مورد پرسش قرار گرفتند. از آنجایی که جامعه آماری برای کارشناسان شهرداری‌ها که محدود به کلیه کارکنان می‌باشد از روش برآورد حجم نمونه به‌وسیله روش کوکران برای جامعه محدود استفاده شده است.

برآورد فرمول فوق ۲۵۱ نفر می‌باشد. در این پژوهش با توجه به ماهیت پژوهش و حجم جامعه آماری روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای انتخاب شده است.

پرسشنامه مورد استفاده در این پژوهش، یک پرسشنامه استاندارد است که جهت اعتبار بیشتر، دو روش اعتبار محتوا و سازه آزمون مورد بررسی قرار گرفتند. جهت تضمین

اعتبار محتوای پرسشنامه، از نظر متخصصان و اساتید راهنما و مشاور استفاده شد. با کسب نظرات افراد یاد شده، اصطلاحات لازم در سؤالات به عمل آمده و به‌این ترتیب اطمینان حاصل گردید که پرسشنامه همان خصیصه‌های مورد نظر پژوهش را می‌سنجد.

ابزار پایایی ابزاری است که از خاصیت تکرارپذیری و

سنجش نتایج یکسان برخوردار باشد (حافظ نیا، ۱۳۸۴).

یکی از روش‌های محاسبه قابلیت پایایی ضریب آلفای کرونباخ می‌باشد. که برای محاسبه آن در این پژوهش، سپس با استفاده از نرم افزار SPSS مقدار آلفا، برای هر سؤال و برای کل پرسشنامه به شرح زیر به‌دست آمده است ($\alpha = 0.920$). در پژوهش‌های علوم انسانی، ضریب آلفای بالاتر از ۰/۷۰ قابل قبول می‌باشد (آذر و مومنی، ۱۳۸۳).

لذا با توجه به اینکه هم آلفای درونی تک تک سؤالات و هم آلفای کلی پرسشنامه بیش از ۰/۷۰ می‌باشد، می‌توان پایایی پرسشنامه‌های مذکور را طبق جدول شماره ۱، مطلوب ارزیابی کرد.

بخش توصیفی پژوهش: جدول شماره ۲ فراوانی مربوط به آمار توصیفی پاسخ دهندگان بر حسب تخصص را

جدول ۱. آلفای کرونباخ کلی پرسشنامه یافته‌های پژوهش

پایایی		
تعداد سؤالات	آلفای کرونباخ براساس سؤالات استاندارد	آلفای کرونباخ
۶۶	۰/۹۲۰	۰/۹۲۰

جدول ۲. درصد فراوانی پاسخ‌دهندگان بر حسب تخصص

تخصص	فراوانی	درصد	فراوانی تجمعی
اقتصاد	۲۸	۱۲	۱۲
مدیریت	۶۳	۲۷	۳۹/۱
مدیریت مالی	۲	۹	۳۹/۹
حسابداری	۱۴۰	۶۰/۱	۱۰۰
کل	۲۳۳	۱۰۰	

در مورد فرضیات پژوهش می‌توان تحلیل‌های ذیل را ارائه نمود:

فرضیه اصلی: محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران سازگار می‌باشد.

سیستم حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی که شهرداری‌ها از جمله آن‌ها هستند باید بر اساس ویژگی‌های محیطی، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و هدف آن‌ها از استفاده از گزارش‌های مالی طراحی شود. در تدوین چارچوب نظری حاوی مفاهیم بنیادی حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های کشور، موارد فوق ملحوظ و در پژوهش جداگانه به اجماع نظر موافق کارشناسان مالی شهرداری‌های کشور رسید. از آنجا که چارچوب نظری در برگیرنده مفاهیم بنیادی و نقشه راهی

جدول ۳. درصد فراوانی پاسخ‌دهندگان بر حسب گروه‌های واحد سازمانی

فراوانی تجمعی	درصد	فراوانی	واحد
۴۸/۵	۴۸/۵	۱۱۳	امور مالی و حسابداری
۱۰۰	۵۱/۵	۱۲۰	حسابرسی داخلی
	۱۰۰	۲۳۳	کل

جدول ۴. درصد فراوانی پاسخ‌دهندگان بر حسب تجربه کاری

فراوانی تجمعی	درصد	فراوانی	گروه سنی
۱۴/۵	۱۴/۵	۳۴	کمتر از ۵ سال
۴۸	۳۳/۵	۷۸	۵-۱۰
۶۰/۵	۱۲/۵	۲۹	۱۰-۱۵
۷۵/۵	۱۵	۳۵	۱۵-۲۰
۱۰۰	۲۴/۵	۵۷	بیشتر از ۲۰ سال
-	۱۰۰	۲۳۳	کل

نشان می‌دهد.

جدول شماره ۳ فراوانی مربوط به آمار توصیفی گروه‌های واحد سازمانی را نشان می‌دهد. جدول شماره ۴ فراوانی مربوط به آمار توصیفی تجربه کاری را نشان می‌دهد.

بخش استنباطی پژوهش: در مورد فرضیات پژوهش می‌توان تحلیل‌های زیر را ارائه نمود: پس از توصیف متغیرها در نمونه‌های آماری پژوهش به بررسی فرضیه‌ها و اهداف مطرح شده، توسط آزمون‌های آماری پرداخته می‌شود و با استفاده از تحلیل آماری یافته‌ها، صحت و سقم ادعای پژوهشگر بررسی می‌شود. قبل شروع آماره‌ها، از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف (K-S)، در نرم‌افزار SPSS، برای مشخص نمودن وضعیت نرمال بودن داده‌ها مورد استفاده قرار گرفت که نتیجه آن به شرح زیر می‌باشد:

برای امتیازات مجموع مولفه‌های متغیرها که از نوع فاصله‌ای می‌باشند، مطابق جدول شماره ۵، Sig (سطح معنی داری) برای هر ۶ بخش پرسشنامه و کل پرسشنامه به ترتیب: ۰/۴۹۴، ۰/۴۱۰، ۰/۶۸۱، ۰/۲۸۷، ۰/۷۷۲، ۰/۰۶۲، ۰/۰۷۵ به دست آمده است. که با توجه به اینکه $sig > 0.05$ بنابراین فرض H_1 (مبنی بر غیرنرمال بودن) رد و فرض مقابل H_0 (مبنی بر نرمال بودن) مورد تایید می‌باشد. بنابراین در ادامه استنباط، فرض نرمال بودن داده‌ها طبق جدول شماره ۵ نشان داده شده است.

جدول ۵. بررسی وضعیت نرمال یا غیرنرمال بودن داده‌های با استفاده از K-S

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	بعدها						سازگاری محتوای چارچوب نظری
	اصل واحد گزارشگر	اصل رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری	اصل حساب‌های مستقل	اصل گزارشگر بدهی‌های بلندمدت	اصل دارایی‌های سرمایه‌ای	اصل شناخت و طبقه‌بندی درآمد	
Kolmogorov-Smirnov Z	۱/۹۵۶	۱/۶۲۰	۱/۹۶۸	۲/۶۱۵	۲/۱۶۰	۱/۸۹۵	۱/۷۳۹
Asymp. Sig. (2-tailed)	۰/۴۹۴	۰/۴۱۰	۰/۶۸۱	۰/۲۸۷	۰/۷۷۲	۰/۰۶۲	۰/۰۷۵

ایران با بیانیه‌های مراجع ملی و بین‌المللی حسابداری بخش عمومی می‌پردازد. لذا، تأیید این فرضیه بر اساس مطالعات کتابخانه‌ای پژوهشگر صورت گرفته است. نکاتی کلیدی و تأثیرگذار از بیانیه‌های ملی و بین‌المللی بخش عمومی در تطابق با بیانیه مذکور در زیر ارائه شده است، در بیانیه شماره یک شورای ملی حسابداری دولتی (که در سال ۱۹۸۴ به هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی تغییر نام داد)، حساب مستقل به‌عنوان یک واحد حسابداری و مالی، شامل مجموعه‌ای از حساب‌های خود تراز برای ثبت وجوه نقد و سایر منابع مالی، همراه با کلیه بدهی‌های مربوط و حقوق باقیمانده یا مانده‌ها و جزئیات تغییرات در آن‌ها به منظور انجام فعالیت‌های خاص یا تحقق هدف‌های معین بر طبق مقررات و محدودیت‌های خاص پیشنهادی، تعریف شده است. بند ۳ بیانیه شماره ۱ نیز چنین عنوان می‌کند "حساب مستقل، شخصیت مالی و حسابداری جداگانه با مجموعه‌ای از حساب‌های متوازن است که در آن اطلاعات مالی مربوط به معاملات، رویدادها، دارایی‌ها، بدهی‌ها، اندوخته‌ها و خالص دارایی‌های هر منبع مالی یا اقتصادی که به اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌ها و یا نیل به هدف‌های معینی تخصیص می‌یابد، بر اساس الزامات حاکم بر ثبت، نگهداری و گزارش می‌شود".

نقش انکارناپذیر تئوری وجوه در گزارشگری مالی فعالیت‌های از نوع حاکمیتی دولت و شهرداری‌ها، در آخرین تحولات حسابداری دولت‌های ایالتی و محلی آمریکا که در انتشار و اجرای بیانیه معروف ۳۴ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی مصوب سال ۱۹۹۹ متبلور و مورد تأکید قرار گرفته است. در فرایند تصویب بیانیه مذکور، هیأت به این نتیجه رسید که ارائه اطلاعات مربوط به

است برای تدوین اصول و ضوابط حسابداری و گزارشگری مالی، از تعدادی بیانیه اصول حاوی ضوابط و رهنمودهای شناخت، ثبت گزارشگری مالی تدوین گردید. از این رو، حصول اطمینان از سازگاری ضوابط مندرج در بیانیه‌های اصول حسابداری با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها، قوانین و مقررات حاکم بر مصرف و بکارگیری منابع مالی و همچنین امکانات و مقدمات شهرداری‌ها، ضروری به نظر می‌رسید. در این پژوهش، برای ارزیابی سازگاری محتوای اصل حساب‌های مستقل شهرداری‌ها که فرضیه اصلی پژوهش می‌باشد، دو جنبه مورد بررسی قرار گرفت، ابتدا تطبیق محتوای بیانیه شماره ۱ با بیانیه‌های مراجع استانداردگذار بین‌المللی برای حصول اطمینان از سطح کیفی مناسب اصل حساب‌های مستقل شهرداری‌های ایران (ارزیابی این فرضیه به صورت کیفی می‌باشد).

دومین جنبه مورد بررسی، نکات کلیدی تأثیرگذار سطح کیفی محتوای بیانیه بر نظرسنجی از کارشناسان مالی شهرداری‌ها می‌باشد تا سازگاری آن با ویژگی‌های محیطی ایران سنجیده شود، که در قالب فرضیه فرعی دوم مطرح شده است.

فرضیه فرعی اول: محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های ایران، در تطبیق با بیانیه‌های مراجع ملی و بین‌المللی حسابداری بخش عمومی از سطح کیفی و قابل قبولی برخوردار می‌باشد.

این فرضیه به روش کیفی به تطبیق محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های

اهداف تعیین شده در بودجه سالانه و برنامه‌های مصوب پیش‌بینی شده می‌شود.

جهت فراهم کردن امکان مقایسه اطلاعات مالی مندرج در گزارش‌های مالی شهرداری‌ها، براساس بند ۳۷، شهرداری‌ها ملزم هستند حساب‌های مستقل مورد نیاز برای انجام وظایف و فعالیت‌های خود را، حسب مورد از بین حساب‌های مستقل با عناوین مذکور در این بیانیه انتخاب کنند. البته در بند ۳۶ تأکید می‌کند این بدان معنی نیست که شهرداری‌ها لزوماً همه این حساب‌های مستقل را ایجاد کنند، بلکه بر اساس موارد نیاز مجاز به استفاده از آن‌ها هستند. بر اساس مطالعات تطبیقی، محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های ایران، در تطبیق با بیانیه‌های مراجع ملی و بین‌المللی حسابداری بخش عمومی از سطح کیفی و قابل‌قبولی برخوردار می‌باشد. بر این اساس، فرضیه فرعی اول تأیید می‌شود.

فرضیات فرعی دوم: محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های ایران، متناسب با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها از منظر کارشناسان مالی شهرداری‌های ایران می‌باشد.

با توجه به اینکه هدف فرضیه فرعی دوم پژوهش، ارزیابی محتوای بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های ایران، متناسب با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها از منظر کارشناسان مالی شهرداری‌های ایران می‌باشد، ابتدا با استفاده از آزمون میانگین t تک نمونه‌ای طبق جدول شماره ۶ به بررسی میزان میانگین جواب‌های پاسخ‌دهندگان، بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها پرداخته و سپس با استفاده از تحلیل واریانس به مقایسه میانگین به تفکیک شهرداری‌ها پرداخته و در صورت نیاز از آزمون تعقیبی استفاده شود.

میانگین ارزیابی کارشناسان از گویه‌های اصل حساب‌های مستقل مقدار $3/67$ برآورد شده است که از سطح مبنای ($\mu=3$)، بالاتر می‌باشد و برای مشخص شدن بهتر این مقدار میانگین به مقایسه میانگین هر کدام از شهرداری‌ها و بدست آوردن میانگین نزدیک به میانگین کل از آزمون تجزیه و واریانس استفاده شد، که نتایج آن مطابق با یافته‌ها، آزمون تحلیل واریانس یکطرفه طبق جدول شماره ۷ با توجه به مقدار $F=4/801$ سطح

مسئولیت پاسخگویی مالی، کماکان از طریق گزارشگری مالی فعالیت‌های از نوع دولتی و به دلایل زیر ادامه یابد:

۱. گزارشگری مالی برای ایفای مسئولیت پاسخگویی فعالیت‌های از نوع دولتی در پاسخ به تقاضای مستمر، در مورد کنترل تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی توسعه یافته است. هئیت اعتقاد دارد که این هدف اساسی کماکان برای استفاده کنندگان از گزارش‌های مالی، اهمیت دارد. اغلب شهروندان، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، بر اعمال کنترل‌های قوی بر تحصیل و افزایش منابع مالی و مصرف آن در جهت اهداف تعیین شده، تأکید می‌ورزند.

۲. هئیت در بیانیه مفهومی شماره یک، بر اهمیت بودجه عمومی به عنوان ابزاری برای بیان سیاست‌های عمومی، مقاصد مالی، کنترل و همچنین مبنای برای ارزیابی عملکرد تأکید کرده است (بندهای ۱۹ و ۲۰).

هئیت همچنین بر مفید بودن ساختار حساب‌های مستقل، به عنوان ابزار کنترل و وسیله‌ای برای هدایت و کنترل مصرف منابع مالی در جهت انطباق با قوانین و مقررات و محدودیت‌های قانونی تعیین شده، تأکید کرده است (بندهای ۲۱ و ۲۲).

۳. براساس مطالعات انجام‌شده در خصوص گزارش‌های مالی که در سال ۱۹۸۵ و ۱۹۹۰ صورت گرفت، هیأت به این نتیجه رسید که استفاده کنندگان از گزارش‌های مالی، علاقه شدیدی به اطلاعاتی در مورد جریان منابع مالی، تطبیق عملکرد با مصوب و گزارشگری بر مبنای تئوری وجوه و حساب‌های مستقل دارند و به همین دلیل هئیت مقرر نمود که این نوع گزارشگری مالی باید کماکان ادامه یابد (باباجانی، ۱۳۸۲).

بند ۱ این بیانیه استفاده از سیستم حساب‌های مستقل در شهرداری‌ها را برای تحقق اهداف ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر تحصیل، به‌کارگیری و مصرف منابع ضروری ارزیابی می‌کند. منابع فعالیت‌های حاکمیتی شهرداری‌ها از محل عوارض عمومی و اختصاصی و سایر منابع تأمین می‌شود، و برای مصرف آن‌ها در جهت تحقق اهداف تعیین شده مشمول قوانین و مقررات و محدودیت‌های خاصی است که توسط شورای اسلامی شهر و سایر مراجع ذیصلاح وضع می‌شود. در بند ۲ بیان می‌کند، استفاده از حساب‌های مستقل موجب تسریع در مصرف منابع اختصاص یافته در محل‌های مشخص شده و تحقق

مالیات‌دهندگان و شهروندان است و از طریق بودجه سالانه به هر وزارتخانه یا بخش، دفتر، اداره و واحد، اختصاص داده می‌شود. طبق این نظام، گزارش‌های مالی باید به شیوه‌ای تهیه شوند که به‌عنوان مبنایی برای سنجش عملکرد در مورد نحوه مصرف وجوه و این که واحد دولتی چقدر از وجوه اختصاص داده شده را به‌خوبی به‌کار برده و مورد استفاده قرار گیرند. همچنین، گزارش‌های مالی نقطه شروعی برای برنامه‌ریزی پروژه‌های آینده و تعیین این که آیا تخصیص‌های سال آینده باید افزایش یا کاهش یابند، شمرده می‌شوند. به‌همین دلیل است که حسابداری وجوه به طور سنتی، اهمیت زیادی در حسابداری دولتی داشته و حساب مستقل ابزار اصلی این نوع از حسابداری بوده است. بر اساس بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها با عنوان "اصل حساب‌های مستقل"، به‌کارگیری سیستم حساب‌های مستقل بر مبنای نظریه وجوه مناسب تشخیص داده شده است. حساب‌های مستقل در این بیانیه به سه دسته حساب‌های مستقل فعالیت‌های بازرگانی، حاکمیتی و امانی تقسیم شده است، که مورد بحث قرار گرفت. بند ۱ این بیانیه دلیل خود را در الزام حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها به نگهداری حساب مستقل، ظرفیت بالای حسابداری وجوه، در ایفا و ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی می‌داند. منابع فعالیت‌های

معنی‌داری ۰/۰۸۵ که بزرگتر از ۰/۰۱ می‌باشد لذا نشان‌دهنده عدم تفاوت معنادار آماری در بین میانگین ارزیابی کارکنان شهرداری‌های مختلف می‌باشد.

با توجه به جدول شماره ۷، مشاهده می‌شود که بین میانگین اصل حساب‌های مستقل در بین شهرداری‌ها تفاوت معنادار آماری وجود ندارد، لذا نیازی به استفاده از آزمون‌های تعقیبی نمی‌باشد. هیچ تفاوت معناداری بین گروه‌های پاسخ‌گو وجود ندارد بدین معنی که، کلیه کارشناسان مالی شهرداری‌ها در استفاده از حساب‌های مستقل اتفاق نظر دارند. بر این اساس، فرضیه فرعی دوم نیز تأیید می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

حسابداری وجوه، یک سیستم حسابداری است که به‌طور سنتی به‌وسیله سازمان‌های غیرانتفاعی و بخش دولتی برای نظارت بر مصرف وجوه و دارایی‌هایی که برای یک هدف خاص اختصاص داده شده یا اهدا شده، مورد استفاده قرار گرفته است. هدف این سیستم، ارائه گزارش مالی دقیق در مورد نحوه مصرف وجوه است و اثبات این که تمامی پرداخت‌ها مطابق با بودجه و احکام مقرر یا شرایط مورد نظر اهداکننده صورت گرفته است، چرا که وجوه مورد استفاده در بخش دولتی متعلق به

جدول ۶. آزمون t تک نمونه‌ای

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T مقدار آماره	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	اختلاف میانگین‌ها	سطح اطمینان در سطح ۹۵٪	
					کمینه	بیشینه
اصل حساب‌های مستقل	۲۲/۸۴۵	۲۳۲	۰/۰۰۰	۰/۷۱۴۱۶	۰/۶۵۲۶	۰/۷۷۵۸

جدول ۷. تحلیل واریانس یکطرفه به منظور مقایسه میانگین اصل حساب‌های مستقل

منابع تغییرات	درجه آزادی	مجموع مربع انحرافات	میانگین مربع انحرافات	مقدار F	سطح اطمینان
درون گروهی	۱۱	۱۱/۴۹۸	۱/۰۴۵	۴/۸۰۱	۰/۰۸۵
بین گروهی	۲۲۱	۴۸/۱۱۴	۰/۲۱۸		
کل	۲۳۲	۵۹/۶۱۱	-		

بر اساس پاسخ کارشناسان مالی شهرداری‌های کشور نیز، به‌کارگیری حساب‌های مستقل موجب ارتقای ظرفیت و قابلیت‌های سیستم حسابداری با هدف جلوگیری از تداخل منابع مالی شهرداری‌ها می‌شود و با ثبت و گزارش جداگانه رویدادهای مربوط به هر منبع مالی عمده و اصلی، سطح مسؤلیت پاسخگویی مالی حاکم بر منابع را فراهم می‌کند، همچنین موجب کنترل و هدایت مصرف منابع در جهت هدف‌های تعیین شده می‌شود. استفاده از حساب‌های مستقل امکان کنترل‌های بودجه‌ای و مقایسه‌ای بیشتر را فراهم می‌کند. پاسخ‌دهندگان، ایجاد حساب‌های مستقل را بر اساس فعالیت‌های بازرگانی، حاکمیتی و امانی، متناسب با نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری ارزیابی نموده‌اند. در مجموع می‌توان نتیجه‌گیری کرد که به‌کارگیری اصل حساب‌های مستقل سازگار با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌های ایران، سازگار ارزیابی می‌گردد.

پیشنهادات پژوهش

با توجه به نتایج این پژوهش به شهرداری تهران و سایر کلان‌شهرهای کشور پیشنهاد می‌شود که زمینه لازم را برای طراحی و اجرای یک سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مناسب و مبتنی بر ضوابط مندرج در بیانیه‌های مفهومی و اصول حسابداری مصوب کارگروه تدوین مبنای نظری شهرداری، فراهم کنند. سیستم حسابداری و گزارشگری مالی که بر مبنای این ضوابط طراحی می‌شود و توافق عمومی کارشناسان مالی شهرداری‌های کشور را به همراه دارد، می‌تواند راه را برای ایفا و ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی عمومی حاکم بر مصرف و به‌کارگیری منابع شهرداری‌ها هموار نماید.

منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "مسئولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی موضوع بیانیه شماره ۳۴ (FASB)". پژوهش‌نامه علوم انسانی، شماره ۸.
- باباجانی، جعفر؛ قنبریان، رضا. (۱۳۸۸). *ارزیابی فرایند تشخیص و شناسایی درآمدهای شهرداری تهران جهت تعیین مبنای مناسب حسابداری و گزارشگری درآمدها*
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). "ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی و

حاکمیتی که از محل عوارض عمومی و اختصاصی کسب شده از مردم می‌باشد که جهت تحقق اهداف تعیین شده بر اساس قوانین و مقررات باید مصرف شود.

شفافیت و مسؤلیت پاسخگویی دو مفهوم اساسی است که در دو دهه گذشته در حوزه ادبیات حسابداری و گزارشگری مالی مورد توجه قرار گرفته است. کاربرد تئوری وجوه در حسابداری و گزارشگری مالی از یکطرف باعث شفافیت اطلاعاتی می‌شود و از طرف دیگر، زمینه لازم برای تحقق و ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی برگزیدگان مردم و مسؤولان جامعه فراهم می‌کند. به عقیده واتر (۱۹۷۴) استفاده از تئوری وجوه و مرتبط و محدود کردن دارایی‌ها و بدهی‌ها به حوزه یا منطقه عمل مشخصی و شناسایی این حوزه به عنوان واحد حسابداری و تهیه گزارش‌های مالی برای آن حوزه یا منطقه، باعث شفاف‌سازی در ارائه اطلاعات مالی و رعایت عدل و انصاف اطلاعاتی نسبت به کلیه ذینفعان می‌گردد. تئوری وجوه نقش مهمی در شفاف‌سازی اطلاعات مالی و تحقق ارتقای سطح مسؤلیت مالی دارد (باباجانی، ۱۳۸۸).

با توجه به بررسی نظرات موافقان و مخالفان، نتیجه‌گیری می‌شود، کاربرد حساب‌های مستقل در بخش عمومی، سابقه طولانی قابلیت سیستم حساب‌های مستقل در فراهم آوردن اطلاعات لازم برای ایفای مسؤلیت پاسخگویی تحصیل و مصرف منابع مالی طبقه‌بندی شده بودجه‌ای و رعایت محدودیت‌ها و همچنین رعایت قوانین و مقررات حاکم بر مصرف منابع مالی، انکارناپذیر است. نظر به این که شهرداری‌های ایران برای انجام فعالیت‌های حاکمیتی و بازرگانی خود از منابع گوناگونی استفاده می‌کنند که تحصیل، مصرف و به‌کارگیری هر یک تابع قوانین و مقررات و ویژگی‌های خاص خود می‌باشد، لذا، استفاده از حساب‌های مستقل، می‌تواند ابزار کنترلی مناسبی برای سیستم حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌های ایران فراهم کند. لذا، می‌توان گفت برگزیدن تئوری وجوه را برای حسابداری شهرداری‌های ایران، می‌تواند منجر به تقویت مسؤلیت پاسخگویی و روشن‌تر شدن حساب و کتاب‌های شهرداری‌ها شود. بر اساس مطالعات تطبیقی این پژوهش، بیانیه شماره ۱ اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، با عنوان حساب مستقل، از سطح کیفی قابل قبولی برخوردار می‌باشد.

- GASB. (June, 1999). "Basic Financial Statement and Management Discussion and Analysis for State and Local Governments", NO. 34.
- Granof, M.H. (2007). "Government and Not-For-Profit Accounting". *Concept and Practices*, 4th Edition.
- Ruppel, W. (2009). *GAAP for governments*. Wiley: Sons Inc.
- چالش های فراروی آن. "حسابرس، شماره ۴۹.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). "بیانیه های مفهومی و اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری ها". مرکز مطالعات شهرداری تهران.
- زارعی، بتول. (۱۳۹۰). "جایگاه حساب مستقل در چارچوب های مفهومی حسابداری دولتی". حسابرس، شماره ۵۵



Contents



**A Comparative Study of Performance-Based Budgeting in Iran and Developed Countries
(A case study of: Canada)**

J. Babajani, S. Osta



**Verification Approved Tariffs of Medical Services in Comparison with the Cost of these
Services in Qom Medical University by ABC Approach /17**

N. Sarlak, A.M. Ghanbari, Z. Moharreri



**Survey the Effect of Privatization on Financial and Operating Performance of Privatized
Governmental Entities that Listed in Tehran Stock Exchange /31**

J. Bahri Sales, A. Fathi Abdollahi, Gh. Karami



**The Impact of Performance Budgeting Main Elements on Performance Auditing
Implementation from the View Point of Experts and Auditors of Supreme Audit Court /41**

A. Khodami pour, R. Kafash pour




**The Relationship of use of Accountancy Modern Procedures and Motivation Creation and
Stakeholder's Satisfaction Improvement by Public Services
in 22 Municipalities in Tehran /53**

Z. Hajiha, K. Amirtaheri




Developing A Model For University Governance /59

S.A. Hosseini, A. Rahmani, M. Kamarei




**The Study of Governmental Accounting Standards Establishment Necessity
(Base on Accountability) in Capital Assets Plans /71**

A. Asadi, M. Jafaripour



**Comparative Cost-sharing Approaches in Calculating the Cost of Services by Using
Activity Based Coting (ABC) Method in Radiology Department of
Shiraz Ordibehesht Hospital /83**

H. Khoshnoud Khankahdani, K. Parandin



**Assess the Compatibility of the Content of the Statement (1) of Municipal Accounting and
Financial Reporting as an Independent Account of the Environmental
Features of the Activities of Municipalities /93**

N. Haidrian, A. Fatemi, A. Gord



فرم اشتراک

علاقه مندان به اشتراک در دو فصلنامه "حسابداری دولتی" مبلغ ۴۰/۰۰۰ ریال جهت اشتراک سالانه نشریه به شماره حساب ۲۱۷۸۶۰۹۰۰۱۰۰۷ نزد بانک ملی ایران، شعبه بنفشه تهران به نام "سازمان مرکزی دانشگاه پیام نور" واریز کرده و فیش آن را به همراه این فرم، پس از تکمیل، به دفتر دو فصلنامه ارسال کنند.

نام:

نام خانوادگی:

نشانی:

کدپستی:

شماره همراه:

شماره ثابت:

نشانی دو فصلنامه جهت ارسال فیش واریزی و فرم اشتراک:

تهران، انتهای اتوبان شهید همت، شهرک شهید باقری، بعد از شهرداری منطقه ۲۲، دانشگاه پیام نور استان تهران، مرکز تهران غرب، ساختمان شماره یک، طبقه سوم، اتاق شماره ۵

Editorial Board

Row	Editorial Advisory Board	Scientific Grade	Research & Training Institutions	Field of Study
1	Mousa Bozorgasl	Assistant Professor	Allameh Tabatabai University	Accounting
2	Hamid Haghightat	Associate Professor	International University of Imam Khomeini	Accounting
3	Vali Khodadadi	Associate Professor	Shahid Chamran University	Accounting
4	Ali Rahmani	Associate Professor	Alzahra University	Accounting
5	Javad Rezazadeh	Associate Professor	International University of Imam Khomeini	Accounting
6	Mohammad Kashani-Poor	Associate Professor	University Of Tehran	Accounting
7	Gholamreza Kordestani	Associate Professor	International University of Imam Khomeini	Accounting
8	Bita Mashayekhi	Associate Professor	University Of Tehran	Accounting
9	Seyed Mahmood Moosavi shiri	Associate Professor	Payam Noor University	Accounting
10	Sasan Mehrani	Associate Professor	University Of Tehran	Accounting



Editorial Advisory Board

1	Jafar Babajani	Professor	Allameh Tabatabai University	10	Halimeh Rahmani	Researcher	Auditing Organization
2	Rezvan Hejazi	Professor	Alzahra University	11	Ameneh Khadivar	Assistant Professor	Tarbiat Modarres University
3	Bita Mashayekh	Associate Professor	University of Tehran	12	Mohammad Nazaripour	Assistant Professor	Kordestan University
4	Ali Rahmani	Associate Professor	Alzahra University	13	Mahdi Meshki	Assistant Professor	Payam Noor University
5	Vali Khodadadi	Associate Professor	Shahid chamran University	14	Farshid KHirollahi	Assistant Professor	Razi University Kermansha
6	Zohreh Hajiha	Assistant Professor	Azad University	15	Roya Darabi	Assistant Professor	Azad University
7	Hossin Jabbari	Assistant Professor	Azad University	16	Ali Mohammad Ghanbari	Assistant Professor	University of Oil Industry
8	Nahaleh Rahmani	Assistant Professor	Alzahra University	17	Narges Sarlak	Assistant Professor	Qom University
9	Syed Hassan Salehnejad	Assistant Professor	Payam Noor University				

In The Name of God

Biannual Journal of (Science-Research)



Payam Noor University

Governmental Accounting



Vol. 2, No. 3, Autumn & Winter 2015

Proprietor: Payam Noor University

Managing Director: Aziz Gord

Editor-in-Chief: Ali Rahmani

Executive Manager: Kaveh Parandin

Editor: Mahdi Fazeli

Designer: Mahrokh Heidari Dastjerdi

E-mail

gaa@pnu.ac.ir

Web

<http://gaa.journals.pnu.ac.ir>

Tel

02144722757

Address

Tehran, End of Shahid Hemmat Highway, Shahid Bagheri Complex,
After Municipality Region 22, Payam Noor University of Tehran,
Tehran Center West, Building No. 1, Third Floor, Room No. 5